

وزارة الاستثمار

قرار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥

وزير الاستثمار

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

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

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

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ١٧٧ لسنة ٢٠١٢ بتشكيل 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 للتأكد الأخرى ؛

وعلى القرار الوزاري 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 ؛

قرار :

(المادة الأولى)

تحل المعايير المحاسبية المرفقة لهذا القرار وعددها ٣٩ ميثاقًا وإطار إعداد وعرض القوائم المالية محل معايير المحاسبة المصرية السابقة .

(المادة الثانية)

يلغى العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٢٤٢ لسنة ٢٠٠٦ وذلك اعتبارًا من تاريخ العمل بهذا القرار .

(المادة الثالثة)

ينشر هذا القرار في الوقف المصرية ، ويعمل به اعتبارًا من أول يناير ٢٠١٦ ، ويطبق على المنشآت التي تبدأ سنتها المالية في أو بعد هذا التاريخ .

تحريرًا في ٢٠١٥/٧/٩

وزير الاستثمار

أشرف سامحان

معايير المحاسبة المصرية

المعدلة ٢٠١٥

الجزء الأول

رقم المصيار	اسم المصيار
٧	تمهيد
١٠	إطار إعداد وعرض للقوائم المالية
٥٠	عرض القوائم المالية
١١٢	المخزون
١٢٤	قائمة التدفقات النقدية
١٥١	لمسابات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
١٧٠	الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية
١٧٨	عقود الإئتمان
١٩١	الأصول الثابتة وإهلاكاتها
٢١٦	الإيراد
٢٤٩	لمحاسبة عن فلاح للحكومة والاقتصاد عن المعاملات الحكومية
٢٥٩	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
٢٧٧	تكاليف الاقتراض
٢٨٥	الافصاح عن الأطراف قوى العلاقة
٢٩٥	القوائم المالية المستقلة
٣٠٦	الإستثمارات في شركات شقيقة
٣١٦	القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير وتمويل
٣٢٥	المحاسبة والتقدير عن نظم مزيا للقاعد
٣٣٩	نصيب السهم في الأرباح
٣٤٨	الأصول غير المنموسة
٤٣٥	ضرائب النقل
٤٧١	الأدوات المالية - عرض
٥١٤	الأدوات المالية - الاعتراف و القياس

رقم المعيار	اسم المعيار
٢٨	المخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة..... ٢٣٣
٢٩	تجميع الأعمال ٢٦٩
٣٠	القوائم المالية النورية ٧١٦
٣١	اضمحلال قيمة الأصول ٧٤٢
٣٢	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والتسليمات غير المستمرة ٧٩٧
٣٤	الاستثمار العقارى ٨٢٢
٣٥	الزراعة ٨٣٦
٣٦	التنقيب عن وتقييم الموارد للتعدنية ٨٥٤
٣٧	عقود التأمين ٨٦١
٣٨	مزايا العاملين ٨٩٠
٣٩	المدفوعات المسبقة على سهم ٩٤٦
٤٠	الأدوات المالية - الإحصاحات ٩٨٧
٤١	القطاعات التشغيلية ١٠٢٢
٤٢	القوائم المالية المجمعة ١٠٤٣
٤٣	الائتمانات المشتركة ١٠٨٩
٤٤	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى ١١٢٧
٤٥	قياس القيمة المعادلة ١١٤٨
٤٦	معياري المحاسبة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ١٢٢٩
	قائمة تعريف المصطلحات ١٤٨٠

المعايير

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 جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية سواء فُرِقت أو ما يصدر منها مستقبلاً و يجب عدم استخدام لمعايير مستقلة عن هذا التمهيد.
- ٢- تخضع الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية في معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات .

٣- تعتبر إدارة المنشأة مسؤولة عن إعداد قوائمها المالية المتحدة و المنشورة (ذات الأغراض العامة) . و في هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات و الإفصاح و عرض.

٤- قد تحتاج إدارة المنشأة إلى استخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل و التخطيط و اتخاذ القرار . و في هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم و بيانات داخلية ليس من الضروري الالتزام في إعدادها بالمعالجات و الإفصاح و عرض الواردة في معايير المحاسبة المصرية . و يجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أي شيء ليس لدى مستخدمها قد يؤدي إلى اعتقاده بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية ذات الأغراض العامة .

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

٦- تحتوي بعض المعايير على فقرات تشير أمامها بأنها ملغاة بدلاً من حذفها و تعديل أرقام فقرات المعيار التالية . وقد استخدم هذا الأسلوب للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات المعايير و عدم اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات عند الإشارة إليها في معايير أخرى .

٧- يجب تطبيق المعايير المرفقة على البنود الهامة نسبياً أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير في معالجتها . و تقاس أهمية البند بعدى تأثيره على المستخدم العادي للقوائم المالية وذلك في 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 المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية "
 - توزيعات الأرباح على العاملين و أعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع لربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية .
 - تكثير ذلك على كل من معيار لمصلحة المصري رقم (٢٦) "تصيب قسم في الأرباح" و معيار لمصلحة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين" .
- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) " القواعد و المعايير المحاسبية المتعلقة بمصنعت التاجير التمويلي "
 - تم إعداد هذا المعيار مختلفاً عن معيار المحاسبة الدولي رقم (١٧) الخاص بالتأجير و ذلك لما احتواه فقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ و الخاص بالتأجير التمويلي في مادته ٢٤٠ ، ٢٥٠ من معالجات محاسبية منزعة تختلف تماماً عن المعالجات الواردة دولياً، حيث يحتفظ الميزر في دفاتره بالأصل للمستأجر ويقوم بإهلاكه. ويقوم للمستأجر بتحميل الأرباح أو الخسائر بقيمة للمدفوعات عن عدم التأجير كمصروفات تخص الفترة التي سددت فيها.

ثانياً : اختصارات تم استبعادها من المعايير المصرية

- معيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية "
 - تم استبعاد اختبار إعداد قائمة الدخل الشامل كقائمة واحدة ونسبت للمعيار المصرية على إعداد قائمة دخل منفصلة (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل .
- معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) " الأصول الثابتة وإهلاكاتها "
 - تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من ٣١٢ إلى ٤٢٣ من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج للتكلفة الوارد بالفقرة ٣٠٠.

معياري المحاسبة المصري رقم (١٧) "لقوائم المالية المستقلة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة ببديل استخدام طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المستقلة وما يستتبع ذلك من تعديل الفقرات من '٤' إلى '٨' والفقرتين '١٠' ، '١٣' من هذا المعيار .

معياري المحاسبة المصري رقم (١٣) "الأصول غير الملموسة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة تقييم في الفقرات من '٧٥' إلى '٨٧' و '١٢٤' ، '١٢٥' من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج لتكلفة لوارد بالفقرة "٧٤".

معياري المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج القيمة العادلة في 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 لتكلفة الولد بالفقرات '٥٦' و '٧٩'.

ثالثاً : استثناءات تم استبعادها

معياري المحاسبة المصري رقم (٤٢) "لقوائم 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
الحالية المعدل ٢٠١٥

إطار إعداد وعرض لقوائم المالية للمعدل ٢٠١٥

للمحتويات

مقدمة

الغرض من الإطار

نطاق الإطار

الأجزاء

الجزء ١	الهدف من لقوائم المالية ذات الأغراض العامة	هـ د
الجزء ٢	للمنشأ المصدرة للقوائم المالية	م م
الجزء ٣	الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	خ ن
الجزء ٤	الإطار : للنصوص التفسيرية	١/٢ - ١٥/٤

مقدمة

تعد القوائم المالية عادة في ضوء نموذج محاسبي مبني 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 الاقتصادية ، إلا أنه لا يوجد في الوقت الحاضر اتفاق علم على التغيير . ولقد أخذ هذا الإطار ليكون ملائماً لمجموعة من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه .

الغرض من الإطار

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

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

(ب) مساعدة لجنة وضع المعايير في تحقيق التوافق بين الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أسس لتطبيق عدد طرق للمعالجة البديلة المسموح بها في معايير المحاسبة المصرية .

(ج) ملغاة.

(د) مساعدة مدى القوائم المالية في تطبيق معايير المحاسبة المصرية وفي التعامل مع رموز موضوعات ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي مصري .

(هـ) مساعدة مراقبي الحسابات في تكوين رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

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

(ز) ملغاة .

لا يمثل هذا الإطار معيار محاسبي مصري ، وعليه فإنه لا يحدد معياراً لكيفية الاعتراف أو للقياس أو لقرض أو الإقصاء عن أي أمر، وليس في هذا الإطار ما يجعله يرجع على أي معيار محاسبي مصري محدد.

تقر لجنة المعايير بأنه في حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبين معيار محاسبي مصري ما . وفي مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض فإن متطلبات المعيار المحاسبي المصري ترجح على هذا الإطار ، وعلى كل حال ، ضاعاً لى لجنة المعايير سوف تستقر بهذا الإطار عند وضع معيير مستقبلية وعند مراجعتها للمعيار الموجودة، فإن عدد حالات التعارض بين الإطار ومعايير المحاسبة المصرية منقل مع مرور الزمن .

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

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

نطاق الإطار

يتناول هذا الإطار ما يلي :

- (أ) أهداف القوائم المالية.
- (ب) الخصائص النوعية التي تحدد مدى الفائدة من المعلومات في القوائم المالية.
- (ج) التعرف والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح بالعناصر التي تعد منها القوائم المالية.
- (د) مفاهيم رأس المال وكيفية الحفاظ عليه.

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

المحتويات

فقرات

مقدمة	١
الهدف والمائدة ومحتدات لقوائم للمالية ذات الأغراض العامة	١١-٢
المعلومات حول المورد الاقتصادية للمنشأة المصدرة للقارير والمطلوبات من المنشأة وقصيرات في المورد والمطلوبات	٣١-١٢
المورد الاقتصادية والمطلوبات	١٤-١٣
القصيرات في المورد الاقتصادية والمطلوبات	٢١-١٥
الأداء المالي الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق	١٩-١٧
الأداء المالي الذي تعكسه مصفقات التقنية قسرية	٢٠
القصيرات في المورد الاقتصادية والمطلوبات التي لا تلحق عن أداء مالي	٢١

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

مقدمة

١. إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العلمية بشكل لاسي هذا الإطار - و تتفق منطقياً من الهدف الموائم الأخرى من هذا الإطار - مثل مفهوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية ، وللخصائص النوعية والقيود على المعلومات المالية المفيدة ، وعناصر القوائم المالية والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح -

للهدف والغاية ومحددات القوائم المالية ذات الأغراض العلمية

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

٣. تعتمد قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين حول شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات الدين ، على المعلومات التي يتوقعونها من الاستثمار في تلك الأدوات . على سبيل المثال الأرباح ، ومخفوعات أصل دين ، والفائدة أو ارتفاع سعر العوق . وبالمثل ، قرارات المقرضين الحاليين والمحتملين والذاتيين الآخرين عن منح أو تسوية للقروض وغيرها من أشكال الائتمان تعتمد على مدفوعات أصل دين والفائدة أو لمؤبد الأخرى التي يتوقعونها . وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والذاتيين الآخرين عن فائدة على تقييمهم لقيمة وثوقيت وعدم التأكد (التقدير) لمساهم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة . وبالتالي ، فإن المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والذاتيين الآخرين بحاجة إلى معلومات لمساعدتهم على تقييم تقديراتهم لمساهم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة .

- هـ ٤. لتقييم تقديرات صافي التنبؤات الفنية للمستغلية للمنشأة ، فإن للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين بحلحة إلى معلومات حول موارد المنشأة والمطلوبات ضد المنشأة ، ومدى كفاية وضعية إدارة المنشأة ومجالس إدارتها للقيام بمسؤولياتهم في استخدام موارد المنشأة . من أمثلة هذه المسؤوليات حماية موارد المنشأة من الآثار السلبية لحوادث اقتصادية مثل السعر والتغيرات التكنولوجية وضمان أن المنشأة تتوافق مع القوانين و لآظمة والشروط التعاقدية. وتعد المعلومات حول قيام الإدارة بمسؤولياتها معية لقرارات للمستثمرين الحاليين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لديهم حق التصويت أو التأثير على أصل الإدارة .
- هـ ٥. لا يستطيع العديد من المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين أن يظفروا من المنشآت المصدرة للقوائم المالية تقديم معلومات مباشرة لهم ، ويتعين عليهم أن يعتمدوا على قوائم مالية ذات الأغراض العامة للحصول على كثير من المعلومات المالية التي يحتاجون إليها . وبالتالي، فهم يحتاجوا لمستخدمين الأساليب للقوائم المالية ذات الأغراض العامة .
- هـ ٦. ومع ذلك ، فإن القوائم المالية ذات الأغراض العامة لا ولن تقدم كافة المعلومات التي يحتاجها المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين . فبدلاً من المستخدمين يحتاجون إلى النظر في المعلومات ذات صلة من مصادر أخرى ، على سبيل المثال ، الظروف والتوقعات الاقتصادية للعلمة ، والأحداث السياسية والمناخ السياسي ، والصناعة ، وثقافة الشركة .
- هـ ٧. لم يتم تصميم القوائم المالية ذات الأغراض العامة لإظهار قيمة المنشأة المصدرة للقوائم المالية ، ولكنها توفر معلومات لمساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لتقدير قيمة المنشأة المصدرة للقوائم المالية.
- هـ ٨. لدى المستخدمين الأساسيين لقوائم المالية احتياجات ورغبات مختلفة وربما متعارضة من المعلومات، وتسعى لجنة المعايير - من خلال تطوير معايير المحاسبة المصرية - إلى توفير مجموعة من المعلومات التي من شأنها تلبية احتياجات أكبر عدد ممكن من المستخدمين الأساسيين، ومع ذلك ، ومع التركيز على الاحتياجات لشماعه من المعلومات لا تمنع لجنة المعايير المنشأة المصدرة للقوائم المالية من إراج معلومات إضافية تكون أكثر فائدة لمجموعة فرعية محددة من المستخدمين الأساسيين .

هـ ٩. تهتم إدارة المنشأة المصدرة لقوائم مالية أيضاً بالمعلومات المالية عن المنشأة ، ومع ذلك فإن الإدارة ليس بالضروري أن تعتمد على القوائم المالية ذات الأغراض العامة وذلك لغرضها على الحصول على المعلومات المالية التي تحتاجها داخلياً .

هـ ١٠. قد نجد الأطراف الأخرى ، مثل الجهات الرقابية وأعضاء لجهات الخطة الأخرى بخلاف المستثمرين والمقرضين ، ولذا فإن الآخرين ، القوائم المالية ذات الأغراض العامة مفيدة أيضاً . ومع ذلك لا يتم توجيه هذه القوائم أساساً لهذه الأطراف الأخرى .

هـ ١١. تستند للتقرير المالية في حد كبير على تقديرات وفتراضات ونماذج مختلفة التوصيف الفعلي . ويحدد الإطار العام مفاهيم التي تقوم عليها هذه التقديرات. والفتراضات والنماذج . وهذه المفاهيم هي الهدف الذي 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 في المدى القصير ، لأن ذلك يستغرق وقتاً طويلاً لفهم . وقبول وتنفيذ أساليب جديدة لتحليل المعاملات وغيرها من الأحداث . ومع ذلك ، فإن تحديد الهدف الذي يسعى إليه الإطار أمر ضروري في تطوير القوائم المالية وذلك لتعسين قانتها .

المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ، وللمطلقات ضد المنشأة والتغيرات في الموارد والمطلقات

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

الموارد الاقتصادية والمطلوبات

١٣ هـ. من الممكن أن تساعد المعلومات عن طبيعة وقيم الموارد الاقتصادية ومطلوبات المنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمي القوائم المالية على تحديث نقاط القوة ونقاط الضعف المالية للمنشأة، كما يمكن أن تساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم لتقييم السيولة للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وملاءمتها، وكذلك لاحتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها المرجح في الحصول على ذلك التمويل، وتساعد المعلومات حول لولويات ومتطلبات دفع المطلوبات الحالية مستخدمي القوائم على التنبؤ بكيفية سيتم توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المطلوبات ضد المنشأة المصدرة للقوائم المالية (للتدنيين).

١٤ هـ. هناك أنواع مختلفة من الموارد الاقتصادية تؤثر على تقييم مستخدم القوائم لتدبيرات المنشأة المصدرة للقوائم المالية لتدفقات نقدية مستقبلية بشكل مختلف، يحسن التدفقات النقدية المستقبلية تنتج مباشرة من موارد الاقتصادية الموجودة بالفعل، مثل العمليات المبدئية، وتنتج للتدفقات النقدية الأخرى عن استقدام العديد من الموارد مجتمعة لإنتاج وتسويق السلع أو الخدمات للملاء، وعلى الرغم من أن تلك التدفقات النقدية لا يمكن تحديدها مع موارد الاقتصادية الفردية (أو المطلوبات)، فإن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معرفة طبيعة وقيمة المورد المتاحة للاستخدام في عمليات المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطلوبات

١٥ هـ. تنتج التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطلوبات 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 أدوية دين أو حقوق الملكية (راجع الفقرة "هـ د ٢١"). ولتقييم الصحيح لتدبيرات لتدفقات النقدية المستقبلية عن المنشأة المصدرة للقوائم المالية، يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى للفترة على التمييز بين كل من هذه للتغيرات.

هـ ١٦. تساعد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمي القوائم على فهم العقد الذي أنتجته المنشأة من مواردها الاقتصادية، وتوفر للمعلومات عن العمد الذي أنتجته المنشأة مؤشراً على مدى نجاح الإدارة في مسؤولياتها عن الاستخدام للكفاء والفعل لمورد المنشأة المصدرة للقوائم المالية. إن المعلومات حول تباين ومكونات هذا العقد أيضاً مهمة. وخاصة في تقييم عدم التأكد من التوقعات النقدية المستقبلية. والمعلومات عن الأداء المالي السابق للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وكيفية قيام إدارتها بمسؤولياتها تكون مفيدة عادة في التنبؤ بالعائدات المستقبلية للمنشأة من مواردها الاقتصادية.

الأداء المالي الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق

هـ ١٧. يصور أساس الاستحقاق للمحاسبة تأثيرات المعاملات وغيرها من الأحداث، والظروف على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية في الفترات التي تحدث فيها تلك التأثيرات، حتى وإن كانت للمقبوضات والمندفعات النقدية للنتيجة 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 لفضل لتقييم أداء المنشأة في الماضي والتنبؤ بالمستقبل. من تلك المعلومات المرتبطة فقط بالمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

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

هـ ١٩. إن المعلومات المتوفرة عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما قد تشير أيضاً إلى أي مدى قد أثرت أحداث - مثل للتغيرات في أسعار السوق أو أسعار الفائدة بالزيادة أو النقصان - على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة، وبالتالي التأثير على مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية.

الأداء المالي الذي تعكسه التكتفقات النقدية التاريخية

٢٠ د. إن المعلومات عن التكتفقات النقدية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما أيضاً تساعد المستخدمين لتقييم القدرة للمنشأة على توحيد تدفقات نقدية صافية في المستقبل، وتعتبر إلى كيفية حصول المنشأة على نقدية والتصرف فيها ، بما في ذلك معلومات عن التزاماتها وسدادها للديون وتوزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات النقدية الأخرى للمستثمرين ، والعوامل الأخرى التي قد تؤثر على السيولة أو الملاءة المالية للمنشأة. وتساعد المعلومات عن التكتفقات النقدية لمستخدمين على فهم عمليات المنشأة ، وتقييم نشاطها التمويلية والاستثمارية ، وتقييم السيولة والملاءة المالية وتفسير المعلومات الأخرى حول الأداء المالي للمنشأة.

التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطلوبات التي لا تنفج عن أداء مالي

٢١ د. قد تتغير أيضاً الموارد الاقتصادية والمطلوبات 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 والمطلوبات للمنشأة والآثار المترتبة على هذه التغيرات على الأداء المالي المستقبلي لها.

الجزء (٢) : المنشأة المصدرة للقوائم المالية

المحتويات

فقرات

م م ١

مقدمة

م م ٢-٣

التوضيح

م م ٦-١٠

القوائم المالية المجمعة

م م ١١-١٤

أنواع أخرى من القوائم المالية

م م ١١

القوائم المالية للشركة الأم فقط

م م ١٢

القوائم المالية المجمعة

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

الجزء (٢) : للمنشأة المصدرة للقوائم المالية

مقدمة

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

الهدف

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

م م ٣. للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ثلاثة خصائص :

- (أ) أنشطة المنشأة الاقتصادية قد تم تنفيذها أو جاري تنفيذها أو سيتم تنفيذها .
 - (ب) هذه الأنشطة الاقتصادية يمكن تمييزها بموضوعية عن أنشطة المنشآت الأخرى وكذلك عن البيئة الاقتصادية التي توجد بها المنشأة .
 - (ج) لمعلومات المالية الخاصة بالأنشطة الاقتصادية لهذه المنشأة قد تكون مفيدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة وفي تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد استخداماً فعالاً وكفئاً.
- ومع أن هذه الخصائص ضرورية إلا أنها ليست دافعة كافية لتحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

م م ٤. لن تحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية في مرقف معين يتطلب الأخذ في الاعتبار الفروقات بين الأنشطة الاقتصادية التي تم تنفيذها والجارى تنفيذها أو التي سوف يتم تنفيذها . والوجود لقانونى لمنشأة ليس كافى 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 لقانونى يمكن أن تصنف كمنشأة مصدرة للقوائم المالية . ومع ذلك ففي 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 الاقتصادية لمنشأة أخرى و لا يوجد أساس لتفريق 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 الحاصل بتوفير موارد له . على سبيل المثال ، مستثمر محتمل يخطط لشراء فرع أو جزء من المنشأة .

القوائم المالية المجمعة

م م ٧. تسيطر منشأة على منشأة 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 المضميرين والمقرضين والدائنين الآخرين تتوقف بصورة كبيرة على القدرة المتدفقة والمزايا المتحصل عليها من المنشآت التابعة ولقنى تعتمد بالنيابة على أنشطة هذه المنشآت ودائرة المنشأة المسيطرة لهذه الأنشطة . وبالتالي 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 في السيطرة على أنشطة منشأة أخرى للحصول على منافع، في هذه الحالة لا يمكن لأي من المنشآت التي تتشارك في إدارة أنشطة هذه المنشأة الأخرى أن تسيطر بصورة منفردة عليها . وبالتالي لا يمكن لإحدى هذه المنشآت أن تقدم معلومات عن نفسها أو للمنشأة الأخرى على أسس مجمعة.
- م م ١٠. إذا كان لإحدى المنشآت نفوذ مؤثر على منشأة أخرى ، فإنها لا تسيطر عليها . ومفردة المنشأة على فكتيكر في أنشطة منشأة أخرى بدون المفردة 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 في المنشآت التي تسيطر عليها ، والعوائد على هذه الاستثمارات بدلاً من المعلومات عن الموارد الاقتصادية والمطالبات وفتقيرت في هذه الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة التي تسيطر عليها . ويمكن للقوائم المالية المستقلة للشركة الأم أن تقدم معلومات مفيدة إذا عرضت مع اقوائم المالية المجمعة .

القوائم المالية التجميعية

- م م ١٢. تتضمن اقوائم المالية التجميعية معلومات عن اثنين أو أكثر من منشآت 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 (٢) : الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

المحتويات

فهرس

مقدمة	خ ن ١-٣
الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	خ ن ٤-٣٤
الخصائص النوعية الأساسية	خ ن ٥-١٨
الملاحظة	خ ن ٦-١١
المصادقية	خ ن ١٢-١٦
تطبيق الخصائص النوعية الأساسية	خ ن ١٧-١٨
تصميم الخصائص النوعية	خ ن ١٩-٢٤
القابلية للمقارنة	خ ن ٢٠-٢٥
التحقق	خ ن ٢٦-٢٨
التوقيت	خ ن ٢٩
القابلية للفهم	خ ن ٣٠-٣٢
تطبيق الخصائص النوعية للمصنعة	خ ن ٣٣-٣٤
عبد للتكلفة على قننرير للمالية للمفيدة	خ ن ٣٥-٣٩

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

الجزء (٣) : الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة

مقدمة

خ ن ١. تحدد لخصائص 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 موارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة له والمطلوبات ضدها وأثر المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي من شأنها تغيير تلك الموارد والمطلوبات. (وتشير المعلومات في هذا الإطار إلى المعلومات حول الظواهر الاقتصادية). وتتضمن بعض القوائم المالية أيضاً فقرات لمصاحبة حولت وفحات الإدارة واستراتيجياتها للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ، وأنواع أخرى من المعلومات المتوقعة.

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

الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

خ ن ٤. لكي يمكن أن تصبح المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وتعرض بصدق ما يجب عرضه، وتضمن فائدة المعلومات المالية إذا كانت قليلة للمقارنة و يمكن التحقق منها وتصدر في الوقت المناسب وكفاءة تكفي.

الخصائص النوعية الأساسية

خ ن ٥. للخصائص النوعية الأساسية هي الملائمة والمصدق.

الملائمة

خ ن ٦. إن المعلومات المالية الملائمة قادرة على إحداث فرق في قرارات التي يتم اتخاذها من قبل المستخدمين، قد تكون تلك المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار حتى وإن لمقتار بعض المستخدمين عدم الاستفادة من تلك المعلومات أو إذا كانوا على علمها من مصدر آخر.

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

خ ن ٨. للمعلومات المالية قيمة تنبؤية 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 تنبؤية، وتستخدم تلك المعلومات المالية مع القيمة التنبؤية من قبل المستخدمين فيصنع توقعاتهم للخاصة.

خ ن ٩. للمعلومات المالية يكون لها قيمة تأكيدية إذا ما توفر بها معلومات حول التقييمات السابقة (تؤكد ما لو تخيرها) .

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 التعلم الحالي يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المقبلة ، كما يمكن أيضا مقارنتها مع توقعات إيرادات العمل الحالي التي تم توقعها في السنوات الماضية، ونتائج تلك المقارنات يمكن أن تساعد مستخدم ما في تصحيح وتطوير العمليات التي استخدمت لعمل تلك التوقعات السابقة.

الأهمية النسبية

خ ١١. تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، وبعبارة أخرى فإن الأهمية النسبية للمنشأة هي جانب من الملائمة تستند إلى طبيعة أو حجم فنود، أو كليهما، التي تتعلق بها للمعلومات في القوائم المالية للمنشأة. ونتيجة لذلك، لا يمكن للجنة المعايير أن تحدد كمية موحدة للأهمية النسبية أو التعبد المسوق لما يمكن أن يكون حرجياً في حلة معينة.

المصداقية

خ ١٢. تعتبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية من خلال الكلمات والأرقام. ولكي تكون تلك المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تحجب فقط عن الظواهر المالية، ولكن يجب أيضاً أن تعرض تلك الظواهر بمصداقية وتبررها. ولكي تكون المعلومات ذات مصداقية، يجب أن تتصف بثلاث خصائص وهي أن تكون مكتملة ومحايدة وخالية من الخطأ. وبالتأكيد فإن الكمالات ذاتها ما يتحقق ومع ذلك تهدف لجنة المعايير إلى تعظيم تلك الخصائص إلى أقصى حد ممكن.

خ ١٣. يشمل التصوير الكامل لجميع 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 يشبه التصوير لرقمي (على سبيل المثال، التكلفة الأصلية، والتكلفة المعدلة أو القيمة العادلة). وقد يترتب أيضاً على التصوير الكامل بعض البنود تحويرات للخطأ الهامة حول جودة وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على جودتها وطبيعتها. والمعالجة المستخدمة لتحديد التصوير لرقمي لها.

خ ١٤. يكون التصوير محايداً إذا تم دون تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية. وللنصوير المحايد لا يكون متحيزاً أو مرجحاً أو مؤكداً أو غير مؤكداً. لو مثلاً، ليزيد احتمال تلقي المعلومات المالية إيجابياً أو سلبياً من قبل المستخدمين. والمعلومات المحايدة لا تحي معلومات بدون عرض أو بدون تأثير على السلوك. على العكس من ذلك، فإن المعلومات المالية الملائمة بحكم تعريفها هي تلك المعلومات الفائرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين.

خ ن ١٥. للمصادقية لاتعني الدقة في كلفة التواهي، فمصطلح حالة من الخطأ تعني عدم وجود أخطاء أو سوء في وصف هذه الظاهرة؛ وتم اختيار وتطبيق الاجراءات المستخدمة لاستخراج القوائم المالية مع عدم وجود أخطاء في هذه العملية. في هذا السياق، فإن مصطلح حالة من الخطأ لا يعني دقة التكلفة في كلفة التواهي. على سبيل المثال، فإن تقدير سعر أو قيمة غير قليلة 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 لمكونه تقدير، وشرح طبيعة وحدود عملية التقدير، ولم ترتكب أية أخطاء في اختيار وتطبيق العملية المناسبة للتقدير.

خ ن ١٦. مصادقية للعرض في حد ذاتها لاتؤدي بالضرورة إلى معلومات مفيدة. فعلى سبيل المثال، فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية قد تتلقى أصولها الثابتة من خلال منح حكومية. وفي هذه الحالة يكون من الواضح أن المنشأة قد اكتسبت رصداً دون أي تكلفة يمكن عرضها في مقابلة هذه الأصول، إلا أن مثل هذه المعلومات قد لا تكون مفيدة جداً للمستخدم. وبمثل أمر تقدير فصيل فتي ينبغي تعديل القيمة النظرية للأصول بها لتعكس الاضمحلال في قيمة تلك الأصول. تلك التقدير يمكن وأن يتم عرضه بمصادقية إذا قامت المنشأة بتطبيق تلك العملية بشكل صحيح ومنسب؛ مع وصف وتفسير لشكوك فتي قد تؤثر تأثيراً كبيراً على التقدير المعروض. ومع ذلك، إذا كان مستوى عدم التأكد لهذا التقدير على بدرجة كبيرة فإن هذا التقدير لن يكون مفيداً. وبعبارة أخرى، فإن ملاءمة الأصل للعرض بمصادقية تصبح مشكوك فيها، وإذا لم يكن هذا كالمطلوب عرض بذلك أكثر مصادقية، في هذه الحالة توفر هذه التقديرات أفضل للمعلومات المتاحة.

تطبيق لخصائص النوعية الأساسية

خ ن ١٧. يجب أن تكون المعلومات ملائمة ومروضة بمصادقية حتى تكون مفيدة للمستخدمين. فالمصادقية في عرض ظاهرة غير ملائمة أو عدم المصادقية في عرض ظاهرة ملائمة لا يساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات جيدة.

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

لأولاً: تحديد ظاهرة الاقتصادية والتي من المحتمل أن تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية

تلياً: تحديد نوع المعلومات لهذه الظاهرة والتي ستكون أكثر ملاءمة إذا كان تم توفرها ويمكن عرضها بمصادقية.

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

تحسين الخصائص النوعية

خ ن ١٩. القابلية للمقارنة والتحقق والتوثيق والذاتية للفهم هي الخصائص النوعية التي نحسن من فائدة المعلومات الملائمة والمعروضة بمصدقية. وقد يساعد تحسين الخصائص النوعية أيضاً في تحديد أي من طريقتين ينبغي أن يستخدم لتصوير ظاهرة ما إذا اعتبر كلا الطريقتين متساويين في الملائمة والمصدقية.

القابلية للمقارنة

خ ن ٢٠. تطوي قرارات المستخدمين على الاختيار بين قديم، على سبيل المثال، بيع لو 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 ومعلومات مماثلة عن نفس المنشأة لفترة أخرى أو في تاريخ آخر.

خ ن ٢١. القابلية للمقارنة هي السمة النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم توجه قسّمه والاختلافات بين العناصر المختلفة . فعلى عكس باقي الخصائص النوعية الأخرى ، القابلية للمقارنة لا ترتبط برقم وحيد، فالمقارنة تتطلب رهين 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 القود ، إما من فترة لأخرى داخل المنشأة المصدرة للقوائم المالية أو خلال فترة واحدة مع منشآت مختلفة. إذاً القابلية للمقارنة هي الهدف ، والثبات يساعد على تحقيق هذا الهدف.

خ ن ٢٣. القابلية للمقارنة ليست موحدة. فلكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تنو الأسماء المماثلة متماثلة والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. ولا يتم تحسين القابلية للمقارنة بين المعلومات المالية يجعل الأشياء قصير مماثلة تبدو مماثلة كما لا يتم تحسينها بحمل 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 قلائمة بمصدقية بطبيعة الحال يجب أن يحثري على قدر من القابلية للمقارنة مع عرض ظاهرة اقتصادية مسئلة ملائمة لمنشأة أخرى مصدرة تقوائم مالية.

خ ن ٢٥. على الرغم من أن الظاهرة الاقتصادية للوحدة يمكن أن يتم عرضها بمصدقية بطرق متعددة، فإن المعالجات المحاسبية للبيدة لنفس الظاهرة الاقتصادية تقل من قابليتها للمقارنة.

التحقق

خ ن ٢٦. التحقق يساعد على طمأننة المستخدمين من أن المعلومات تعرض الظاهرة الاقتصادية التي تمثلها بمصدقية ، والتحقق يعني أن مختلف قراءتين المطلعين والمستقلين قد نصل الى توافق في الآراء - وإن لم يكن بالضرورة تمام التوافق - أن تصوير المعلومات تم بمصدقية. المعلومات فكمية لا يلزم أن تتم بتقدير نقطة واحدة لتكون قابلة للتحقق. ولكن يمكن التحقق من مجموعة من المبالغ والاحتمالات ذات صلة بها أيضاً.

خ ن ٢٧. للتحقق يمكن أن يكون مباشراً أو غير مباشر. التحقق المباشر يعني التحقق من قيمة أو تأكيد 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 لتكلفة المستخدمة (على سبيل المثال، باستخدام فولرد لولا يصرف أولاً).

خ ن ٢٨. قد لا يكون من الممكن التحقق من بعض التفسيرات والمعلومات المالية المتوقعة، وللمساعدة مستخدمى تلك المعلومات لمالية إذا ما أرادوا استخدام هذه المعلومات ، سيكون من الضروري الإقصاص عن الافتراضات الأساسية ، وأساليب جمع مثل تلك المعلومات والعوامل والظروف التي تدعم غيرها من المعلومات.

التوقيت

خ ن ٢٩. التوقيت يعني وجود المعلومات المتاحة لمستخدمي القرار في الوقت المناسب لتكون فائدة على القارئ على قراراتهم . وعموماً ، تعتبر المعلومات القديمة أقل فائدة - ومع ذلك ، قد تستمر بعض المعلومات في 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 ٢٠. تبويب وتمييز وعرض المعلومات بوضوح ودقة يجعلها مفهومة.
خ ن ٢١. بعض الظواهر تكون معقدة بطبيعتها، ولا يمكن أن يتم فهمها بسهولة. وبالمستعد 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 يحتفل أن تكون مضللة.

خ ن ٢٢. تعد القوائم المالية لمستخدمين لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وفحص وتحليل المعلومات المالية، وفي بعض الأحيان، قد يحتاج المستخدمون طلب المعلومات من مستشار لهم معلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.
تطبيق الخصائص النوعية المحسنة

خ ن ٢٣. 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 مزودة إذا كانت هذه المعلومات غير ملائمة أو غير معروضة بمصداقية.

خ ن ٢٤. 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 قابلية للمقارنة نتيجة لتطبيق معيار محاسبي جديد يؤثر رجعي قد يكون من المحدد لتحسين الملائمة أو المصداقية على المدى البعيد. وقد تعرض الإفصاحات للمساءلة جزئياً عن عدم القابلية للمقارنة.

قيود التكلفة على التقارير المالية المفيدة

خ ن ٢٥. للتكلفة 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 بالقول من عرض تلك المعلومات. وهناك لمحدد من أنواع التكاليف والفوائد التي يجب أخذها في الاعتبار عند عرض المعلومات المالية.

خ ن ٢٦. يبذل مقدمي القوائم المالية جهداً كبيراً في جمع وتجهيز والتحقق من ونشر المعلومات المالية للمستخدمين، ولكن يتحمل مستخدم تلك القوائم في النهاية تلك التكاليف في شكل تخفيض للمنفعة. كما يتحمل مستخدم القوائم المالية تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المقدمة من المنشأة. وبذلك يتم توفير المعلومات اللازمة للمستخدم فإنه يتكبد تكاليف إضافية للحصول على تلك المعلومات من مكان آخر أو بلجا لتقديرها.

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

خ ن ٣٨. ملغاة.

خ ن ٣٩. ملغاة.

الجزء (٤) : النصوص المتبقية

المحتويات

فقرات	
١/٤	الأكثر اضمات
١/١	الاستمرارية
٣٦/٤-٢/٤	تفاصيل القوائم المالية
٢٣/٤-٤/٤	المركز المالي
١٢/٤-٨/٤	المصول
١٩/٤-١٥/٤	الالتزامات
٢٣/٤-٢٠/٤	حقوق الملكية
٣٥/٤-٢٤/٤	الأداء
٣٦/٤-٢٩/٤	الدخل
٣٥/٤-٣٣/٤	المصروفات
٣٦/٤	تمويلات تحفظ على رأس المال
٥٣/٤-٣٧/٤	الاعتراف بناصر القوائم المالية
٤٠/٤	توقع تحلق منافع اقتصادية مستقبلية
٤٣/٤-٤١/٤	مصدقية القياس
٤٥/٤ ٤٤/٤	الاعتراف بالأنصول
٤٦/٤	الاعتراف بالالتزامات
٤٨/٤ ٤٧/٤	الاعتراف بالدخل
٥٣/٤-٤٩/٤	الاعتراف بالمصروفات
٥٦/٤-٥٤/٤	قياس عناصر القوائم المالية
٩٥/٤-٥٧/٤	مناهم رأس المال، والحفاظ على رأس المال
٥٨/٤-٥٧/٤	مفهوم رأس المال
٦٥/٤-٥٩/٤	مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

إطار إعداد وعرض للقوائم المالية

الجزء (٤) : النصوص المتبقية

الإفترضات

الاستمرارية

٤ - ١. يتم إعداد للقوائم 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 أو الحاجة موجودة لدى المنشأة ، فقد يكون من المناسب عرض البيانات والمعلومات المالية على أساس مختلف ، وإذا كان الأمر كذلك ، سيتم الإفصاح عن الأسس المستخدم.

عناصر القوائم المالية

٤ - ٢. تصور القوائم المالية الأكثر المالية للمعلومات 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 الدخل والمصروفات. وتنعكس قائمة التغيرات في حقوق الملكية عادة عنصر قائمة الدخل وصافي التغيرات في عناصر المركز المالي ، وتبعاً لذلك ، فإن هذا الإطار لا يحدد عناصر خلسة بهذه القائمة.

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

المركز المالي

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

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

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

(ج) حق الملكية هو حق لأصحاب المنشأة يقتضي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.

٤ - ٥. تحدد تعريفات الأصول والالتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لاتحدد معايير الاعتراف بها وللولوجية التحقق قبل إظهارها في الميزانية . وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية لأنها لاتتفق مع معايير الاعتراف التي مبني عليها مثلها في الفقرات من "٤-٣٧" إلى "٤-٥٣". وبشكل خاص يجب أن يكون للتدفق المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية للدخل أو المخرج من المنشأة مؤيد بشكل كاف لتحقيق معيار التوقعية المشار إليه في الفقرة ٨٣ قبل الاعتراف بالأصل أو الالتزام.

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

٤ - ٧. قد تشمل الميزانية التي أعدت وفقاً لمعيار المحاسبة المصرية الحالية بعض البنود التي لايتوافق تعريف الأصل أو الالتزام ، ولا تظهر ضمن حقوق الملكية لتعريفات للموضحة في الفقرة "٤-٤" هي أساس لأي مراجعة مستقبلية للمعيار الحالية أو إصدار معييير جديدة.

الأصول

٨. ٤ تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية لمتضمنة في الأصل في إمكانية الصاممة - بشكل مباشر أو غير مباشر - في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها في المنشأة . ويمكن أن تكون كذلك لمشاركتها في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة، كما يمكن أن تأخذ شكل قابلية التحول إلى نقدية لو ما في حكمها أو المقررة على تخصيص التدفقات النقدية الخارجة ، مثل ما يؤدي طريقة تصنيع بدلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

٩. ٤ تستخدم المنشأة أصوله إعادة إنتاج سلعا أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء . ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للنفع من قبل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشأة، ويقدم النقد نفسه خدمة للمنشأة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى.

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

(أ) يستخدم بفرده لبيع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة.

(ب) يستبدل مع أصول أخرى.

(ج) يستخدم لسداد التزام .

(د) يوزع على المسحوب للمنشأة.

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

١٢. ٤ كثير من الأصول مثل المدينون والأصول المالية مرتبطة بحقوق قفوية بما في ذلك الحق الناسي عن الملكية ، إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فإن الحق الناسي 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 ثرياً لأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه . على سبيل المثال ، فإن حق المعرفة الفنية التي يتم للحصول عليها من نشاط للتطوير يمكن أن يتفق مع تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة من الحفاظ على سرية حق المعرفة هذا، لم السيطرة على المنافع المتوقعة أن تتدفق عنه.

٤ - ١٣. تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة . ففي العادة تحصل المنشآت على الأصول من خلال شراؤها أو إنتاجها ، إلا أن هناك عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول ، مثال تلك للممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية . إن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا تنشأ عنها في حد ذاتها أصول ، وعليه فإن وجود نية لشراء موزون لا يحقق 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 فإن هذا يمكن أن يشكل إثباتاً أن هناك سعي للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً على أنه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل . بل على أن غياب النفقة لا يمنع بدءاً من أن يحقق تعريف الأصل وأن يصبح البند بالتالي مرشحاً للاعتراف به في الميزانية ، مثال ذلك ، البند الذي يتم التبرع بها للمنشأة وينطبق عليها تعريف الأصل.

الالتزامات

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

٤ - ١٦. يجب التفرقة بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي . فاختلاف قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى التزام حالي. حيث يفتأ الالتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشأة في تعاقد غير قابل للإلغاء للحصول على أصل . وفي الحالة الأخيرة ، فإن الطبيعة غير القابلة للإلغاء للتعاقد تعني أن لتبعات الاقتصادية لعدم الوفاء بالتعهد - بسبب وجود عرصات كبيرة مثلاً - يترك للمنشأة فترة محدودة - إن وجدت - على تجنب تنفق المورود لطرق أخرى .

١٧٠٤. أن تسوية الالتزام الحالي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلي عن مولود تحتوي على منافع اقتصادية من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ، ويمكن أن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق منها على سبيل المثال:

(أ) الدفع نقداً.

(ب) تحويل أصول أخرى.

(ج) تقديم خدمات.

(د) استبدال الالتزام بقرض آخر.

(هـ) تحويل الالتزام إلى حق ملكية.

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

١٨٠٤. تنشج الالتزامات عن عمليات مالية سابقة أو أحداث أخرى ملزمة ، فمثلاً ينشأ عن الحصول على سلع أو استخدام الخدمات للزلم انتجارية دائمة (ما لم يكن قد تم الدفع عنها مقدماً أو عند التسليم)، كما أن استلام قرض من البنك يؤدي إلى التزام بإعادة دفع القرض. كما يمكن أن تعترف المنشأة بالخصومات فني تمنح لتعملاء مستقبلاً على أساس مشورتهم السنوية كالتزامات، وفي هذه الحالة، فإن بيع السلع في الماضي يمثل عملية مالية فني أدت إلى نشوء الالتزام.

١٩٠٤. بعض الالتزامات يمكن قياسها فقط عن طريق استخدام درجة كبيرة من تقدير. وتسمى هذه الالتزامات بالخصومات. إلا أن تعريف الالتزام في الفقرة "٤-٤" يتبع أسلوباً أوسع، وعليه فإنه في حالة وجود تعهد مالي ضمن المخصص والضيق عليه بنية شروط التعريف اعتبر للزماً حتى لو تطلب ذلك تقدير للمبلغ. وتشتمل الأمثلة على المخصصات، للمفوعات مقابل لتكاليف السارية والمخصصات التي تخفي التزامات التواعد.

حقوق الملكية

٢٠٠٤. بالرغم من أن حق الملكية عرف في الفقرة "٤-٤" على أنه الرصيد المتبقي من الأصول بعد خصم الالتزامات إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في قائمة المركز المالي. ففي شركات المساهمة مثلاً قد تظهر في بنود منفصلة كل من الأموال فني بقسمها 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 للقيود القنوية أو أي قيود أخرى على مقدرة المنشأة على توزيع أو استثمار ممتلكاتها، كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف من أصحاب الحصص لهم حقوق مختلفة تتعلق بالحصول على أرباح الأسهم الموزعة أو سداد حصص الملكية لمشاركتها.

٢١.٤. يتم تكوين بعض الاحتياطيات بناء على تشريع أو قانون (الاحتياطي القانوني) من أجل إعطاء المنشأة ودفعها حصة إضافية من آثار الخسائر، كما أن هناك احتياطيات أخرى قد يتم تكوينها طبقاً لمتطلبات النظام الأساسي (الاحتياطي النظامي). ويعطى الإفصاح عن وجود وحجم هذه الاحتياطيات بأساليب ومسيقاتها المختلفة معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. ويجب العلم أن التمويل إلى هذه الاحتياطيات يعتبر تخصيصاً وتجنباً للأرباح وليس مصروفات.

٢٢.٤. يعتمد مبلغ حقوق الملكية الذي يظهر في الميزانية على قياس الأصول والالتزامات. وفي العادة لا تتفق إلا بالمصداقة للقيمة الإجمالية لحقوق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة لتخلص من صافي الأصول بالترتيب لو من المنشأة ككل على أساس لها مستمر.

٢٣.٤. إن النشاطات التجارية والصناعية والأعمال كثيراً ما تقوم بها منشآت مثل المؤسسات الفردية وشركات التضامن وصناديق الاستثمار والشكل مختلفة من منشآت الأعمال الحكومية. وبخلاف الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المنشآت في الغالب عن ذلك الذي يطبق على شركات الأموال، فطبي سبيل المثال هناك قليل من القيود - إن وجدت - على توزيع مبالغ من حقوق الملكية إلى أصحاب المنشأة أو غيرهم من المستفيدين. ومع هذا فإن تعريف حق الملكية بصلة إلى جوانب أخرى من هذا الإطار والمتعلقة بحق الملكية يعتبر مناسباً لمثل هذه المنشآت.

الأدلة

٢٤.٤. يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء أو كأساس لتقييم أخرى مثلاً لعائد على الاستثمار، أو نصيب السهم من الأرباح، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وإن الاعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئياً على مفهوم رأس المال والمفاهيم على رأس المال المستخدم من قبل المنشأة لأعداد قوائمها المالية. وسيتم مناقشة هذه المفاهيم في الفقرات من "٤-٥٢" إلى "٤-٦٥".

٢٥٠٤. تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

(أ) الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل تنقذت داخلية 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 تنقذت خارجة أو نقص في الأصول، أو تكبد فترات مما ينشأ عنه نقص في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى أصحاب المنشأة.

٢٦٠٤. تعدد تعريفات الدخل والمصروفات للصفات الأساسية لهما ولكن لا تعدد هذه التعريفات معايير الاعتراف بهما في قائمة الدخل، وسيجوز مناقشة معايير الاعتراف بالدخل والمصروفات في الفقرات من ٤٠-٣٧ إلى ٤٠-٥٣.

٢٧٠٤. يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في قائمة الدخل بطرق مختلفة من أجل توفير معلومات ماثمة 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 مقترعة المنشأة على توليد النقدية أو ما في حكمها في المستقبل، فضلاً عن الأنشطة العرضية مثل للتخلص من الاستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم. وعند تمييز بين البنود بهذه الطريقة فإن من الواجب الالتباه إلى طبيعة المنشأة وعملياتها فالبنود الناشئة عن الأنشطة العادية لأحدى المنشآت يمكن أن تكون غير عادية بالانصبة لأخرى.

٢٨٠٤. أن للتمييز بين بنود الدخل والمصروفات أو سمجها بطرق مختلفة يسمح بعرض مفاهيم متعددة لأداء المنشأة. وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية، فقامت 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

٢٩٠٤. يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب، ويشعق الإيراد هي سيق الأنشطة العادية للمنشأة ويشتر إلىه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأرباح والفلانة ولأرباح الأسهم وربح حق الاقتياز (الإتولة) والإيجز.

٢٠٠٤. تشمل المكاسب بنود أخرى تتفق مع تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، وتعمل زيادات في المداخيل الاقتصادية. وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة، ولهذا فهي لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.

٢١٠٤. تشمل المكاسب، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف الدخل أيضاً المكاسب غير المحققة، مثل تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية للتجار. والناشئة عن الزيادة في القيمة التقديرية للأصول طويلة الأجل. وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها يعتبر مفيداً في صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التفرير عن المكاسب صافية من المصاريف المتعلقة بها.

٢٢٠٤. يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو خصونها، والأمثلة على ذلك تشمل نقد والأرصدة المالية والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات المقدمة. كما قد تنشأ فائدة عن تسديد الالتزامات، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تزود المنشأة المخرعين بسلع وخدمات لتوفيه بتعهد لإعده دفع قرض مستحق.

المصروفات

٢٣٠٤. يتضمن تعريف المصروفات كل من الخسائر والمصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وتشمل على سبيل مثال، تكلفة لمبيعات والأجور والإهلاك. وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو نقصان الأصول مثل النقدية وما في حكمها والمخزون والأصول ثابتة.

٢٤٠٤. تشمل الخسائر بنود أخرى ينطبق عليها تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، وتعمل خسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.

٢٥٠٤. تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ عن فكوارث 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 التزامات المنشأة بالعملة. وعند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها يعتبر مفيداً في صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التفرير عن الخسائر صافية من الدخل المتعلق بها.

تسويات الحفاظ على رأس المال

٢٦٠٤. أن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادات أو نقصان في حقوق الملكية، وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، فإنها لا تدخل في قائمة الدخل لتدخل استناداً إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال، وبذلك فإن هذه البنود تدخل ضمن حقوق الملكية كتدخلات للحفاظ على رأس المال أو لتدخلات إعادة تقييم، وسيتم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات من ٤-٥٧ إلى ٤-٦٥ من هذا الإطار.

الاعتراف بعناصر القوائم المالية

٣٧٠٤. الاعتراف هو عملية إدراج البند في الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر وكان يفي بمعايير الاعتراف المحددة في الفقرة ٤-٣٨. وهذا يشمل وصف البند بالكلمات وبالقيم الكمية وتضمن هذا المبلغ في مجاميع الميزانية أو قائمة الدخل. فالتبويب الذي يفي بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها في الميزانية أو قائمة الدخل. إن فشل في الاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال التصحيح عن البيانات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الإيضاحات أو الفقرات التوضيحية.

٣٨٠٤. إن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

- (أ) كان من المتوقع تحقق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى لو من المنشأة.
- (ب) كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

٣٩٠٤. عند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير وعليه يصبح مؤهلاً للاعتراف به في القوائم المالية، فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية التي نوقشت في الجزء الخاص بالخصائص النوعية. إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعني أن البند الذي يفي بمعزى التعريف والاعتراف بعنصر محدد - كأصل مثلاً - يتطلب تلقائياً الاعتراف بعنصر آخر على سبيل المثال دخل أو التزام.

توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

٤٠٠٤. يستخدم مفهوم التوقع في معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة. إن هذا المفهوم متسجم مع حالة عدم التأكد التي تتميز طبيعة التي تعمل عليها المنشأة. ويتم تقدير

درجة عدم التأكيد للملازمة لتتفق المنافع الاقتصادية المستقبلية بستناداً على الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية، فعندما يكون من المتوقع عدلاً تحصيل مديونية مستحقة لنا يعتبر هذا مبرراً للاعتراف بها كإصل وذلك في جواب أي 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 في المنافع الاقتصادية.

مصادقية القياس

٤١ - ٤. للمعيار الثاني للاعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة ففي كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تُقدر، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من مصداقيتها، ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية أو قائمة الدخل. فالمبالغ المتوقعة الحصول عليها مثلاً من دعوى قضائية يمكن أن تُعفى بتعريف كل من الأصل والنقد 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 في الإيضاحات أو قوائم المكملة.

٤٢ - ٤. إن للبند الذي لا يحقق في وقت معين شروط الاعتراف به للوردة في الفقرة "٣٨-٤" قد يحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو لمحدث لاحقة .

٤٣ - ٤. إن للبند الذي يعود على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يحقق في تحقيق معايير الاعتراف قد يتطلّب برغم ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو قوائم المكملة ويعتبر ذلك مناسباً عندما تكون المعرفة ببند ملائمة لتقييم المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية .

الاعتراف بالأصول

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

٤٥ - ٤. لا يعترف بالأصل في الميزانية عند تأكيد نفقة ليس من المتوقع أن يتحقق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية . وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في قائمة الدخل . إن المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من وراء تأكيد 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 للمتشاء بعد فترة المحاسبة التجارية غير كافية للاعتراف به كأصل.

الاعتراف بالالتزامات

٤٦. ٤. يتم الاعتراف بالالتزام في الميزانية عندما يكون من المتوقع حدوث خروجاً من المورد المتضمنة منفعة للتصلدية ناتجة عن تسوية تعهد حالي وأن قيمة التسوية يمكن قياسها بدرجة من دقة. وفي الواقع العملي لا يعترف بالتعهدات الناجمة عن عقود غير منقذة (على سبيل المثال الالتزامات لقاء سعرون تم طلبه و لم يتم استلامه بعد) كالتزامات في القوائم المالية. ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الالتزامات ويمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط تحقق معايير الاعتراف في الظروف المحددة. وفي مثل هذه الظروف فإن الاعتراف بالالتزامات يستلزم الاعتراف بالأصول أو المصروفات المتصلة بها.

الاعتراف بالدخل

٤٧. ٤. يتم الاعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام ويمكن قياسها بدرجة من الثقة، وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالدخل يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات (على سبيل المثال، الزيادة المساهمة في الأصول الناتجة عن بيع مبلغ أو خدمات أو لنقص في الالتزامات الناتجة عن التنازل عن دين).

٤٨. ٤. أن الإجراءات المنبثقة عملياً للاعتراف بالدخل، مثل متطلب اكتساب الإجراء، هي تطبيقات لمعايير الاعتراف في هذا الإطار. إن هذه الإجراءات موجهة عامة إلى قصر الاعتراف بالدخل على تلك التبادلات التي يمكن أن تفسر بدرجة من الثقة وبدرجة كافية من التأكد.

الاعتراف بالمصروفات

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

٥٠.٤. يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل و هذا الإجراء الذي يشير إليه علمة بمقابلة التكاليف بالإيرادات، يتضمن الاعتراف للمتزامن لو المجتمع بالإيرادات والمصروفات التي تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى، فيعترف مثلا بمختلف عناصر المصروفات التي تشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يعترف فيه بالدخل الناتج عن بيع البضاعة، ولكن تطبق مفهوم المقابلة تحت هذا الإطار لا يسمح بالاعتراف ببنود في الميزانية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات.

٥١.٤. عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال العديد من الفترات المحاسبية وأن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده بشكل علم أو غير مباشر فإنه يجب الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس من للتوزيع المنتظم والمعمور، غالباً ما يكون ذلك ضرورياً عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثلاً لأصول ثابتة وقشيرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية، وفي هذه الحالات يشير إلى المصروف باسم الإهلاك أو الإستهلاك. إن المقصود من إجراءات التوزيع هو الاعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

٥٢.٤. يعترف بالمصروف فوراً في قائمة الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة أو تم تعد مؤهلة للاعتراف به كأصل في الميزانية.

٥٣.٤. ويتم الاعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد الالتزام بها دون الاعتراف بأصل، مثل الالتزام الناشئ عن ضمان السلع المباعة.

قياس عناصر القوائم المالية

٥٤.٤. للقياس هو عملية تمديد القيمة النقدية للعناصر التي سيحترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل. ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

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

(أ) التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالقيمة النقدية لو ما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة المعادلة لما أعطى بتمويل في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام لو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ نقدية لو ما في حكمها الذي من المتوقع أن يدفع لمداد الالتزام ضمن النشاط العادي المنشأ.

(ب) لتكلفة فجلارية: تسجل الأصول بمبلغ نفدية أو ما حكم النفدية والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصص من النفدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التمتع في وقت الحاضر.

(ج) التبعة الإستردادية: تسجل الأصول بمبلغ النفدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية. وتسجل الالتزامات بقيمة السداد أي بالمبلغ غير المخصصة النفدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تنفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة.

(د) التبعة الحالية: تسجل الأصول بقيمة المخصصة الحالية لسلفى التذفات لنفدية مستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمنشأة، وتسجل الالتزامات بقيمة المخصصة الحالية لسلفى التذفات لنفدية للخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة.

٤ - ٥٦. تعتبر التكلفة للتربحية هي أكثر الأسس استخداماً لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية وتستخدم عادة متدرجة مع أسس قياس أخرى، فعلى سبيل المثال، يدرج المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة الإستردادية أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية للمناجزة بالقيمة الموفية، وتدرج التزامات التقاعد بقيمة الحالية، وبصفة لذلك، تستخدم بعض المعنات لأسس التكلفة الفجلارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي لمعني على التكلفة التاريخية على التعامل مع أثر تغير الأسعار للأصول غير النفدية.

مفاهيم رأس المال وللحفاظ على رأس المال

مفهوم رأس المال

١ - ٥٧. تتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية، وبحسب المفهوم المالي لرأس المال - مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة - فإن رأس المال يعتبر مرافقاً لصافي الأصول وحقوق الملكية في المنشأة. لما بحسب المفهوم لمادى لرأس المال - مثل القدرة التشغيلية - فإن رأس المال يعتبر بمثابة لطاقة الإنتاجية للمنشأة المنتجة - على سبيل المثال - تم وحدات الإنتاج اليومية.

٤ - ٥٨. يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس مال المنشأة على أساس حاجات مستخدمي قوائمها المالية. وهكذا يجب تبني للمفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدم وقوائم مالية مهتمين أسسها بالحفاظ على رأس المال الاسمي المستثمر أو بالفترة الشرائية لرأس المال المستثمر. أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فإن المفهوم المعنى لرأس المال يجب أن يستخدم. ويدل المفهوم الذي يتم اختياره على الهدف الذي يتم السعي لتحقيقه من تحديد الربح، حتى لو كان هناك بعض للصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

٤ - ٥٩. ينجم عن مفاهيم رأس المال فمثلاً إليها في الفقرة ٤١ '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 النقدي) تصافي الأصول في نهاية الفترة يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) تصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات لأصحاب رأس المال، أو مساهمات منهم أثناء الفترة ويمكن قياس الحفاظ للمالي 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 المورد 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 تسمى للحفاظ عليه. وهذا يحقق الربط بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنها تحدد المرجع الذي يوجهه يقاس الربح، وهنا يجب التمييز بين عائد المنشأة على رأس المال والمستردك رأس المال، إن كانت تلك الدخلة من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال هي فقط فتني يمكن اعتبارها ربح وبالتالي كعائد على رأس المال. ومن هنا، فإن الربح هو المبلغ المتبقى بعد طرح المصروفات (شاملاً مصروفات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسباً) من الدخل، وإذا تجاوزت المصروفات لدخل يكون للمبلغ المتبقى خسارة.

٦١. ٤. يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال تبنى التكلفة التجارية كأساس للقياس. أما مفهوم للحفاظ 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.

٦٢. ٤. أن الاختلاف الأساسي بين مفهوم بالحفاظ على رأس المال هو في معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات للمنشأة. وبشكل عام تعتبر المنشأة قد حافظت على رأس مالها إذا كان لديها نفس المندول من رأس مال في نهاية الفترة كما كان لديها في بداية الفترة. ويعتبر ربحاً أي مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة.

٦٣. ٤. تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال - حيث يعرف رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية - يمثل الربح قيمة الزيادة في رأس المال التندى الاسمي خلال الفترة. وعليه تعتبر الزيادات في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحاً، ويشير إليها تقليدياً باسم مكاسب الحيازات، 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 للزيادة في القوة الشرائية المستمرة أثناء الفترة وعليه فإن ما يعتبر ربحاً هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار "الأصول" الذي يتجاوز لزيادة في معدل الأسعار العام وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار كتحويل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

٦٤. ٤. تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالقيمة الإنتاجية المالية، يمثل الربح لزيادة في رأس المال أثناء الفترة. وينظر إلى كلفة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات للمنشأة كتغيرات في قيم الطبقة المالية الإنتاجية للمنشأة. ومن هنا، فهي تعالج كتحويلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.

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

معييار الحاسبة المصرى

رقم (١) المعدل ٢٠١٥

عرض القوائم الخالية

مـيار للماسبة للمصري رقم (١) المعدل ٢٠١٥ عرض القوائم المالية

المحتويات

فـرت	
١	هدف للمـيار
٢-٦	نطاق للمـيار
٧-٨	تعريفات
٩-٤٩	القوائم المالية
٩	المفروض من القوائم المالية
١٠-١٤	للمجموعة الكاملة من قوائم مالية
١٥-٤٦	خصائص عامة
١٥-٢٤	عدالة العرض والالتزام بمعايير للماسبة المصرية
٢٥-٢٦	الامتياز لـية
٢٧-٢٨	أساس الاستحقاق للمـيبي
٢٩-٣١	الأهمية النسبية والتجميع
٣١-٣٥	المفصلة
٣٦-٣٧	لـرة القوائم المالية
٣٨-٤٤	معلومات المقارنة
٤٥-٤٦	للـبات في العرض
٤٧-١٣٨	هيكـل و محتويات القوائم المالية
٤٧ ٤٨	مظمة
٤٩-٥٣	لـديد القوائم المالية
٥٤-٨٠	لقائمة للمرفـر المالي
٥٤ ٥٩	للمعلومات الواجب عرضها في قائمة المركز المالي

٦٥-٦٠	الفصل بين المتداول وغير المتداول
٦٨-٦٦	الأصول للمتداولة
٧٦-٦٩	الائتمانات المتداولة
	للمعلومات التي يتم عرضها إما في قائمة المركز المالي أو في
٨٠-٧٧	الإيضاحات
٦٠٥-٨١	قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل
٨٧-٨٦	للمعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)
٨٩-٨٨	لأرباح أو خسائر الفترة
٩٦-٩٠	للدخل الشامل الآخر عن الفترة
	للمعلومات التي يتم عرضها إما في قائمة الدخل أو في قائمة الدخل الشامل
٦٠٥-٩٧	أو في الإيضاحات
١١٠-١٠٦	قائمة التغيرات في حقوق الملكية
١٠٩	للمعلومات الواجب عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية
١١٠ - ١٠٦	للمعلومات التي يمكن عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات
١١١	قائمة التغيرات في
١٢٨-١١٢	الإيضاحات المتعلقة بالقيمة
١١٦-١١٢	هيكل الإيضاحات
١٢٤-١١٧	عرض الديون المحاسبية المتبعة
١٣٣-١٢٥	مصادر التقديرات غير المؤكدة
١٣٦-١٢٤	رأس المال
١٣٦	الأدوات المالية للمبوبة كحقوق ملكية وللي حاملها الحق في ردها
١٣٨-١٢٧	إفصاحات أخرى
	تقريب توضيحي

معيـار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل ٢٠١٥

عرض القوائم المالية

هدف المعيار

١. يهدف هذا المعيار إلى شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأثر من العلامة لمنسقين إمكانية مقارنة القوائم المالية لحدثة 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 لمبناها وانعد الأئسي لمكونات القوائم المالية المطلوبة.

نطاق المعيار

٢. على المنشأة تطبيق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الأثر العام المعدة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرية.

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

٤. لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتويات القوائم المالية الدورية للمختصرة والمعدة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) "المتقرير المالية الدورية"، ومع هذا فإن الفقرات من "١٥" إلى "٣٥" تطبق على مثل هذه القوائم وينطبق هذا المعيار أيضاً بنفس القدر على كل المنشآت التي تعرض قوائم مالية مجمعة وكذا تلك التي تعرض قوائم مالية مستقلة كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة".

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

٦. وبالمثل فقد تحتاج المنشآت التي ليست لها حقوق ملكية كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الخاص بالأصوات المالية (مثل صندوق الاستثمار) أو المنشآت التي لا يعتبر رأس مالها حقوق ملكية (مثل المنشآت التعاونية) لأن تطبق أسلوب عرض القوائم المالية على حصص الأعضاء.

تعريفات

٧. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريين كل منها :

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

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

معايير المحاسبة المصرية : هي تلك المعايير والتفسيرات التي تستخدم في إعداد القوائم المالية والإيضاحات المنبثقة لها وفي المثلجات المحاسبية لنبود تلك القوائم.

التحريف أو الحذف الهام نسبياً : بعد التحريف أو الحذف ينبود القوائم المالية ذو أهمية نسبية إذا كانت تلك البنود سواء مفردة أو مجتمعة ستؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية المبينة على تلك القوائم. ويعتمد تحديد هذه الأهمية النسبية على الحكم الشخصي بالنسبة لطبيعة وحجم التحريف أو الحذف في ضوء الظروف المحيطة ، ومن الممكن أن يكون طبيعة أو حجم البند أو كلاهما هو العامل المحدد لتلك الأهمية النسبية.

يتطلب تقدير مدى إمكانية تلثر القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية بالتحريف أو الإسقاط وبالتالي تحديد مدى أهميته النسبية دراسة خصائص مستخدمي تلك القوائم المالية. وينص الجزء (٣) من لطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه "من المعرض أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة بالإضافة إلى الرغبة في دراسة تلك المعلومات بقدر معقول من العناية".

الإيضاحات : تحتوي على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي - قائمة الدخل - قائمة الدخل الشامل - قائمة التدفقات النقدية - قائمة التغير في حقوق الملكية) وتقدم الإيضاحات شرحاً وصفيًا أو رقميًا للبنود المعروضة في القوائم المالية وكذا معلومات عن البنود غير المعروضة للاضتراف بها في تلك القوائم.

الدخل الشامل الأخرى : يشمل بنود الدخل والمصروف (بما في ذلك تموييلات إعادة التوبيب والتي لا يعترف بها في الأرباح أو الخسائر "قائمة الدخل" طبقاً لما تتطلبه أو تسمح به معايير المحاسبة المصرية الأخرى).

وتتضمن بنود الدخل الشامل الآخر ما يلي:

(أ) ملغاة.

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

(ج) المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة للقوائم المالية بالعملة الأجنبية لنشاط إجنبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية").

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

(هـ) الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التغطية المستخدمة في تغطية التدفق النقدي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس").

الملاحظة: هم أصحاب الأدوات المعبوية كحقوق ملكية.

الأرباح أو الخسائر (فئة الدخل): هو إجمالي الدخل مطروحاً عنه المصروفات ولا تدخل فيه بنود الدخل الشامل الآخر.

تمويلات إعادة التوزيع: هي المبالغ التي يعاد توزيعها إلى الأرباح أو الخسائر (فئة الدخل) في الفترة المالية والتي سبق الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر في الفترة الحالية أو الفترات السابقة.

إجمالي الدخل الشامل: هو التغير في حقوق الملكية خلال للفترة والنتيجة عن معاملات وأحداث أخرى فيما عدا التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم هذه.

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

٨. ملغاة

٨. ورد وصف للمصطلحات التالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض"، وهي تستخدم في هذا المجال بنفس المعنى المحدد في معيار رقم (٢٥):

(أ) الأدلة المالية والعبوية كحقوق ملكية والتي لحاها الحق في ربحها (Putable financial instruments) (راجع الوصف الوارد بالفقرات "١٦٦" ، "١٦٦ ب" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)).

و(ب) الأداة التي ترتب التزام على المنشأة بتسليم طرف آخر حصة نسبية من صافي أصول المنشأة في حصة تصفيتها فقط وتكون كإداة حقوق ملكية (راجع الوصف للوارد بالفقرات "١٦٦ ج"، "١٦٦ د" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)).

القوائم المالية

الغرض من القوائم المالية

٩. تمثل القوائم المالية للمنشأة عرضاً هيكلياً لمركزها المالي وأدائها المالي. وتهدف للقوائم المالية تلك الأعراس للعلمة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة والتي تفيد قاطعاً عرضاً من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، كما تبين القوائم المالية أيضاً نتائج استخدام الإدارة للموارد المتعلقة لها. وتتحقق هذا للهدف فإن القوائم المالية تقدم البيانات قنلية عن المنشأة:

(أ) الأصول

و (ب) الالتزامات

و (ج) حقوق الملكية

و (د) الدخل والمصرفات بما في ذلك المكاسب والخسائر

و (هـ) مساهمات المالك والتوزيعات عليهم يصفهم هذه

و (و) التدفقات النقدية

وتساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم المالية - بالإضافة إلى المعلومات الأخرى للولادة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية - في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وعلى الأحصن نوقيتها ومدى التيفن منها.

المجموعة الكاملة من القوائم المالية

١٠. تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمقونات التالية:

(أ) قائمة المركز المالي في نهاية الفترة.

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

و (ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة.

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

و (هـ) قائمة التكاليف النقدية عن الفترة .

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

و (ز) قائمة المركز المالي في بداية أول فترة مقارنة معروضة عندما تطبق المنشأة سبلسة محاسبية يلتر رجعي لو تقوم بتعديل يتود في قوائمها المالية بشر رجعي أو عندما تقوم بـ "تسويات إعادة تهيويب" تفود في قوائمها المالية.

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

١٢. تعرض المنشأة طبقاً للفقرة "١٠٠" مكونات الأرباح أو الخسائر في قائمة منفصلة للدخل وبين على المنشأة أن تعرض قائمة الدخل تلك مباشرة قبل قائمة الدخل الشامل كجزء من المجموعة الكاملة للقوائم المالية.

١٣. تعرض العديد من المنتجات خارج قوائمها للمالية تقارير مالية معدة بمعرفة الإدارة تستعرض فيها بيان وأسباب الماتج للعلمة 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 يلي:-

(أ) العوامل والمؤثرات الأساسية التي تحدد الأداء المالي بما في ذلك التغيرات في البيئة المحيطة بالمنشأة ومدى استجابة المنشأة لتلك التغيرات وتأثيرها عليها وكذلك سياسة الاستثمار التي تتبناها المنشأة بخرض الحفاظ على أدائها المالي وتطويعها بما في ذلك سياسة توزيع الأرباح.

(ب) مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الائتمارات إلى حقوق الملكية التي تسعى المنشأة لتحسينها.

(ج) مولود المنشأة التي لم يتم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

١٤. تقوم كثير من المنشآت أيضاً خارج قوائمها المالية بعرض تقارير وقوائم إضافية مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة العضافة خاصة بالنسبة للصناعات التي تعد فيها للعامل البيئية مؤثرة وكذلك الأمر عندما يعمل العاملون فئة عامة من فئات مستخدمي القوائم المالية ومن ثم تخرج هذه التقارير والقوائم ذات الأغراض الخاصة المعدة خارج نطاق قوائم المالية من نطاق تطبيق معايير المحاسبة المصرية (مثلما جاء بالفقرات "١٢٣" ، "١٢٤" عليه).

خصائص عامة

عدالة العرض والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

١٥. على القوائم المالية أن تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي والأداء المالي والتحقق النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل أن تعكس القوائم المالية بشكل أمين آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقاً 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 الإضافي كلما كان ذلك ضرورياً.

١٦. ينبغي على المنشأة التي تعد قوائمها المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أن تقوم بالإفصاح الصريح وغير المشروط عن التزامها بهذه المعايير وذلك ضمن الإفصاحات المتعلقة. ولا ينبغي على المنشأة أن تصف قوائمها المالية بأنها معتمدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ما لم تفي تلك القوائم بكافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية.

١٧. في كل الأحوال تقريباً تحقق المنشأة العرض العادل لقوائمها المالية بالالتزام بمعايير المحاسبة المصرية التي تنطبق عليها، ويتطلب للعرض للعادل أيضاً من المنشأة أن تقوم بما يلي:-

(أ) لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء - وضع المعيار المذكور هيكلاً تفرش به الإدارة في حالة عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق تحديداً على بند معين.

(ب) عرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة ويعتمد عليها وسيلة الفهم ويمكن ملاحظتها.

(ج) عرض الإفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة المصرية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي للمنشأة ولذا لها العالى.

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

١٩. عندما يترامى للإدارة - في بعض الحالات المنعرجة - أن الاقتراح بأحد المتطلبات الواردة بمعيار من معايير المحاسبة المصرية يعتبر مضللاً 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 في فقرة "٢٠" إذا كان الإطار التنظيمي للملائم يتطلب الخروج عن هذا التطبيق أو لا يمنع التقييم بذلك.

٢٠. عندما تخرج المنشأة عن أحد متطلبات معيار معين من معايير المحاسبة المصرية كما ورد في 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 المالي وكذا التباينات النقدية للمنشأة.

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

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

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

٢١. إذا قامت المنشأة بالخروج عن أحد متطلبات معيار من معايير المحاسبة المصرية في فترة سابقة وكان هذا الخروج يؤثر على المبالغ المعترف بها في 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 في فترة سابقة عن متطلب في معيار من معايير المحاسبة المصرية خاص بقياس أصول أو التزامات وكان هذا الخروج يؤثر على قبلان التغير في أصول والتزامات معترف بها في القوائم المالية للفترة الحالية.

٢٢. فى بعض الظروف النادرة حذا والذى توصل فىها "الإدارة إلى أن الالتزام بأحد متطلبات معيار المعاسبة المصرىة قد يكون مختلفا بدرجة كبرى إلى الحد الذى يمكن أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالىة كما ورد ذكره بالإطار. فقام لمعايير المعاسبة المصرىة ، وكاتت القواعد المرتبطة بالإطار الرقبى تمنع الخروج عن هذا للمتطلب فىجب على المنشأة فى هذه الحالة أن تفل إلى أقصى مدى ذلك التفضيل 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 للمعيار سيكون مختلفا فى ظل الظروف إلى الحد الذى يتعارض مع الهدف من القوائم المالىة الوارد بالإطار للعلم لمعايير المعاسبة المصرىة.

و(ب) للتسويات على كل بند بالقوائم المالىة لكل فترة معروضة والذى ترى الإدارة ضرورة إجرائها للوصول إلى عرض عادل.

٢١. لأغراض فقرات من "١٩" إلى "٢٣" ، فمن الممكن أن يتعارض أحد بنود المطومات مع الهدف من القوائم المالىة عندما لا يعرض بصدق المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى يعتزم عرضها أو التى كان من المتوقع أن تعرض ويلتأتى كان من المرجح أن تؤثر على فقرات الاقتصادية التى يتخذها مستخدمو القوائم المالىة. وعند تقييم الإدارة لما إذا كان الالتزام بمتطلب محدد من معيار أو تفسير معين سيكون مختلفا بدرجة كبرى إلى الحد الذى يمكن أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالىة فىجب على المنشأة أن تأخذ فى اعتبرها ما يلى:

(أ) لملا لا يتحقق هدف القوائم المالىة فى تلك الظروف المحددة.

(ب) كيف تختلف ظروف المنشأة عن ظروف المنشآت الأخرى التى ننتزم بهذا المتطلب ، فإذا كانت المنشآت ذات الظروف المثلة نلتزم بتطبيق هذا المتطلب عند نشأ افتراض غير قابل للجدل مفاده أن التزام المنشأة بتطبيق ذلك للمتطلب لن يكون مختلفا للدرجة التى تتعارض مع الهدف من القوائم المالىة الذى ورد ذكره بالإطار للعلم لمعايير المعاسبة المصرىة.

الاستمرارية

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

وإذا كانت الإدارة على دراية عند تقييمها لفترة المنشأة على الاستمرار بوجود درجة كبيرة من عدم التأكّد المرتبط بأحداث أو ظروف قد يترتب عليها شك جوهري في 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 الذي استعملته في إعداد القوائم المالية وكذا السبب وراء عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

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

أساس الاستحقاق المحاسبي

٢٧. على المنشأة إعداد قوائمها المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي فيما عدا معلومات التكاليف النقدية.

٢٨. عندما يستخدم أساس الاستحقاق المحاسبي ، تعترف المنشأة بالبنود كصول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصروفات (عناصر القوائم المالية) عندما تستوفي تلك البنود للتعريفات وأسس الاعتراف الواردة في الإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

الأهمية النسبية والتجميع

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

٣٠. تفتتح القوائم المالية من معالجة عدد كبير من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يتم تجميعها في تصنيفات أو مجموعات طبقاً لطبيعتها أو وظيفتها. وتنتهي عملية التجميع والتصنيف هذه بعرض لبيانات مركزة ومبسطة تشكل بنوداً بالقوائم المالية. وإذا كننا نرى من البود المتفردة ٧ يشكل أهمية نسبية في تجميعه مع البود الأخرى سواء في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات الممنعة. في البند الذي لا ترقى أهميته النسبية إلى الدرجة التي تبرر عرضه بصورة منفصلة في صلب القوائم المالية قد يكون له مع ذلك أهمية نسبية تبرر عرضه بصورة منفصلة في الإيضاحات الممنعة.

٣١. لا تحتاج المنشأة إلى تقديم إيضاحات معينة طبقاً لأحد متطلبات معيار المحاسبة المصرية إذا لم تكن المعلومات 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 في قائمة المركز المالي أو في قائمة الدخل أو في قائمة الدخل الشامل يقلل من قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي حدثت وتقييم التغيرات الناجمة المستقلة 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 تقدم المخزون الرائد من بند المخزون وخصم الانهيار الناتج عن الذبون المشكوك فيها من بند المدينين.

٣٤. يعرف معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيرادات" ويحدد طريقة قياسها على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو لا يزال مستحقاً مع الأخذ في الاعتبار ما تسمح به المنشأة من خصومات تجارية وخصم الكمية وما شابهها. وتقوم أي منشأة في سياق نشاطها المعتاد بمعاملات أخرى لا ينشأ عنها إيرادات ولكنها تتولد بشكل عرضي عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة للإيرادات. وفي هذه الحالة يتم عرض نتائج هذه المعاملات بإجراء مقاصة بين الدخل الذي ينشأ عن المعاملة والمصروفات المنطوق به والناتجة عن ذات المعاملة وذلك إذا ما كان هذا العرض يعكس جوهر المعاملة. على سبيل المثال:

(أ) يتم عرض مكاسب وخسائر لتتخلص من الأصول غير المتداولة - بما في ذلك الاستثمارات وأصول للشحنات - بنصم القيمة التقديرية للأصل ومصفوفات البيع المتعلقة به من حصة البيع.

و (ب) قد تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين إلتاق مرتبط بمخصص ثم الاعتراف به طبقاً لميزان المحاسبة المصري رقم (٢٨) "لحسابات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة" ، وللمبلغ التي يتم استردادها من هذا الإلتاق طبقاً لإلتاق تعاقدي 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 المتعلقة بالصفى ، ومنها على سبيل المثال : مكاسب وخسائر للمعاملات الأجنبية أو المكاسب والخسائر الناتجة عن امتلاكه في الأدوات المالية التي يحتفظ بها لأغراض المتاجرة. ومع ذلك تقوم المنشأة بعرض تلك للمكاسب والخسائر بشكل منفصل إذا كانت ذات أهمية نسبية.

فترة القوائم المالية

٣٦. على المنشأة أن تصدر قوائمها المالية الكاملة (بما فيها المعلومات المقترنة) مرة في السنة على الأقل ، ويتعين على المنشأة التي تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تصحح عما يلي بالإضافة إلى الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية:

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

و (ب) حقيقة أن مبلغ المقترنة في القوائم المالية غير قابلة للمقارنة على وجه الإطلاق.

٣٧. من المعتاد أن تعد المنشأة القوائم المالية باستمرار عن فترة "سنة". ومع ذلك فضل بعض المنشآت لأسباب عملية أن تكون فترة التقرير المالي - على سبيل المثال - على أسس فترة ٥٢ أسبوعاً. ولا يمنع هذا المعيار ذلك فلتطبيق: لا تو تعرض ذلك مع متطلبات القوانين والمواضع المصرية فعند يتم الإلتزام بتلك القوانين والمواضع. هذا وعادة ما تتطلب القوانين المصرية إعداد القوائم المالية بانتظام عن سنة مالية ، ومع ذلك فيجوز قانوناً بطالة السنة المالية الأولى للمنشأة إلى ما لا يجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التي تم فيها التأسيس. كما قد تتطلب القوانين المصرية أيضاً من المنشأة في حالة تعديل تاريخ بداية السنة المالية أو نهايتها أن تقوم بإصدار قوائم مالية عن فترة تقل عن سنة وتعالج المدة من اليوم التالي لتاريخ انتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى اليوم التالي لتاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل.

معلومات المقارنة

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

٣٩. يتعين على المنشأة التي تفصح عن معلومات المقارنة أن تعرض كحد أدنى قائمتين للمركز المالي، اثنتين من كل قائمة من القوائم المالية الأخرى والإيضاحات المتعلقة بها (وفقاً للنموذج قورلد بالمتحقق) وعندما تنطبق للمنشأة مياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بتعديل بنود في قوائمها المالية بأثر رجعي أو عندما تجري عمليات إعادة توبيب بنود في قوائمها المالية، فيتعين عليها أن تعرض كحد أدنى ثلاثة قوائم تمرکز المالي واثنتين من كل قائمة من القوائم الأخرى والإيضاحات المتعلقة بها.

وتعرض للمنشأة قوائم المركز المالي في:

(أ) نهاية الفترة للحالية.

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

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

٤٠. قد يظل المطلوب سرد المعلومات بالقوائم المالية عن الفترة أو الفترات السابقة في بعض الحالات ذو صلة بالفترة الحالية. على سبيل المثال تفصح المنشأة في الفترة الحالية عن تفاصيل خاصة بنزاع قانوني كانت نتيجته غير مؤكدة في نهاية الفترة المالية السابقة ولم يتم البت فيه بعد. ويعتقد مستخدمو القوائم المالية من الإفصاح عن ظروف عدم التأكد المحيطة بالنزاع والتي كانت قائمة في تاريخ نهاية الفترة المالية السابقة، والخطوات التي اتخذتها المنشأة أثناء الفترة الحالية لإزالة حالة عدم التأكد هذه.

٤١. عندما تغير المنشأة من أسلوب العرض والتبويب لينود في 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. ضلحا يكون من المتعذر عمليا إعادة تبويب قيم المقارنة فيتعين على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) سبب تعذر إعادة التحويل.

و (ب) طبيعة التسويات التي كان يتعين إجرائها إذا ما كانت تلك التقسيم قد أعيد تبويبها.

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

٤٤. يحدد معيار المحاسبة للمصري رقم (٥) "المعاملات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" التسويات التي يتعين إجرائها على معلومات المقارنة عندما تقوم المنشأة بتغيير سياسة محاسبية أو تصحيح خطأ.

التيات 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 لمعوس فى طبيعة صليات المنشأة أو دراسة لقوائمها المالية - أن أسلوب عرض أو تبويب آخر سيكون أكثر ملاءمة للأحداث والمعاملات وذلك بمراعاة معايير اختيار وتطبيق الصليات المحاسبية الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

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

٤٦. على منبيل المثال قد يترتب على قيام المنشأة بعملية لقتاء أو تخلص هامة لأصل أو مجموعة من الأصول أو بإعادة النظر فى عرض قوائمها للمقابلة الحاجة إلى عرض القوائم المالية على نمو مغير. وفى هذه الحالات تقوم المنشأة بتغيير عرض للقوائم المالية فقط إذا كان ذلك التغيير فى العرض يوفر معلومات يعتمد عليها وتكون أكثر ملاءمة لمستخدمى القوائم المالية، وأن يكون من المتوقع أن يستمر لعرض لمعدل بما لا يخل بفعاليتها للمقارنة. وعندما تقوم المنشأة بمثل هذا التغيير فى العرض فيجب عليها إعادة تبويب معلومات المقارنة طبقا للقررتين "٤٦"، "٤٧".

هيكل ومحتويات القوائم المالية

مقدمة

٤٧. يتطلب هذا المعيار إفساحات معينة في قائمة شمرکز 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 المفراد المالية ، كما يتطلب الإفصاح عن بنود أخرى سواء فى صلب هذه القوائم أو فى الإيضاحات المضممة. وقد أرخت نماذج استرشادية - كملحق للمعيار - يمكن للمنشأة تطبيقها وفقا لظروف الخصبة بها. ويحدد معيار المحاسبة المصري رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية" متطلبات تعرض للتدفقات النقدية.

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

تحدد القوائم المالية

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

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

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

(أ) اسم المنشأة أو أى 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 هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) .
- و (هـ) مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية (على سبيل المثال: "المبلغ المدرج بالآلاف ما لم يذكر صراحة على خلاف ذلك") .
٥٢. تلبي المنشأة متطلبات الفقرة "٥١" من خلال عرض عذرين مناسبة للصفحات والقوائم والإيضاحات المتصلة والأعمدة وما شابه ذلك . ويتطلب الأمر استخدام الحكم بشخصي لتحديد أفضل سبل لعرض تلك المعلومات - فعلى سبيل المثال - إذا كانت المنشأة تعرض قوائمها المالية إلكترونياً ولا تستخدم ربما في هذا العرض صفحات منفصلة عندئذ تقوم المنشأة بعرض الجدود المذكورة أعلاه بشكل متكرر لكي تضمن إمكانية فهم المعلومات المعروضة بالقوائم المالية.
٥٣. عادة ما تقوم المنشأة بعرض المعلومات المالية بالآلاف لو حلايين الوحدات من عملة العرض لكي تجعل قوائم المالية أكثر قابلية للفهم. ويعتبر هذا أمراً مقبولاً طالما تقوم المنشأة بالإصحاح عن مستوى التقريب المستخدم في العرض ولا تقوم بحذف معلومات هامة.

قائمة المركز المالي

- المعلومات قواجب عرضها في قائمة المركز المالي
٥٤. تعرض مبالغ الشهود المالية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي كحد أدنى:
- (أ) الأصول الثابتة.
- و (ب) الاستثمارات الخارجية.
- و (ج) الأصول غير الملموسة.
- و (د) الأصول المالية (بخلاف المبلغ الموضحة تحت (هـ) ،
- (ح) ، (ط) .
- و (هـ) الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .
- و (و) الأصول البيولوجية.
- و (ز) المخزون.
- و (ح) العملاء والمدينون الأخرى المستحقة على العبر.

و (ط) النقدية وما في حكمها.

و (ي) إجمالي الأصول المبنوية على أنها محتفظ بها بغرض البيع وكذا الأصول ضمن مجموعات مبنوية على نفس النحو (محتفظ بها لغرض البيع) وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

و (ك) الأمور بين والمعيونيات 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 المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

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

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

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

و (ط) رأس المال المصدر والاحتياطيات التي تخص ملاك الشركة الأم.

٥٥. تقوم المنشأة بعرض بنود وضاوین ومجملع فرعية إضافية في قائمة المركز المالي ، إذا كان العرض على هذا النحو يؤدي إلى فهم المركز المالي للمنشأة.

٥٦. عندما تعرض للمنشأة بصورة مستقلة أصولها المتداولة وغير المتداولة والتزاماتها المتداولة وغير المتداولة في قائمة المركز المالي فليتها ألا تقوم بتبويب الأصول (الالتزامات) الضريبية المؤجلة كأصول متداولة أو كالتزامات متداولة.

٥٧. لا يصف هذا المعيار ترتيباً أو شكلاً معيّنًا تقوم المنشأة بعرض البنود على لسانه. وتقدم الفقرة "٥٤" ببساطة قائمة من بنود تختلف في طبيعتها أو وظيفتها إلى طريقة التي نزلها للعرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

وبالإضافة إلى ذلك:

(أ) يتم إدراج البنود بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي عندما يكون بند معين أو مجموع بنود متعلقة ذات حجم أو طبيعة أو وظيفة تجعل العرض المنفصل لها مرتبطاً بفهم المركز المالي للمنشأة.

و (ب) يجوز التعديل في الوصف المستخدم وترتيب البنود لو في تجميع البنود المتماثلة على حسب طبيعة المنشأة ومعاملاتها وذلك بغرض تقديم معلومات تفصل بينهم للمركز المالي للمنشأة.

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

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

(أ) طبيعة وسيولة الأصول.

و (ب) وظيفة الأصول في المنشأة.

و (ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات.

٥٩. يعطى استبعاد أسس مختلفة لعرض بنود من الأصول والالتزامات انطباعاً بأنها تختلف في طبيعتها ووظيفتها ومن ثم تعرض كبنود منفصلة.

الفصل بين المتداول وغير المتداول

٦٠. تقوم المنشأة بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في كيوبيكات منفصلة في قائمة المركز المالي طبقاً للتفكرات من "٦٦" إلى "٧٦" من هذا المعيار، إلا عندما يكون عرض انقوائهم المالية بترتيب درجة السيولة يوفر معلومات أكثر ملاءمة ويعتمد عليها. وعند تطبيق هذا الاستثناء يتم عرض جميع الأصول والالتزامات طبقاً لترتيب درجة السيولة.

٦١. أياً كانت طريقة العرض المستخدمة فعلى المنشأة الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد أكثر من اثني 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 اثني عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

٦٢. عندما تقوم منشأة بتوريد سلع أو خدمات في إطار نورة تشغيل محددة بشكل واضح، فإن التحويل المنفصل للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في فئة المركز المالي يوفر معلومات مفيدة من خلال تمييز صفى الأصول التي يتم تدويرها باستمرار كإحدى مال عامل عن تلك المستخدمة في العمليات طويلة الأجل للمنشأة بالإضافة إلى ذلك فإنها تلقى الضوء على الأصول التي من المتوقع أن يتم تحقيقها خلال الدورة التشغيلية الحالية وكذلك الالتزامات التي 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 التصنيفات لا تقوم بتوريد بضائع أو خدمات في إطار نورة تشغيل محددة بشكل واضح.

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

٦٥. تعتبر المعلومات عن التاريخ المتوقعة لتحقيق الأصول ونسوية الالتزامات مفيدة في تقييم سيولة المنشأة وملاءمتها المالية (قدرتها على سداد التزاماتها). ويتطلب معيار المعاسبة المصري رقم (٤٠) الخاص بمتطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية والالتزامات المالية. وتتضمن الأصول المالية المدفوعات المستحقة على العملاء التجاريين وأوراق القبض والمستحقات الأخرى على الغير، بينما تتضمن الالتزامات المالية مستحقات الموردين التجاريين وأوراق الدفع والمستحقات الأخرى للغير.

وتعد المعلومات عن التاريخ المتوقع لاسترداد أصول غير نقدية مثل المخزون ونسوية التزامات مثل المخصصات ذات فائدة أيضاً لمستخدمي القوائم المالية سواء كانت الأصول والالتزامات مبنية كأصول والالتزامات متداولة أو غير متداولة. وتصبح المنشأة - على سبيل المثال - عن القيمة المتوقع تحقيقها من المخزون بعد أكثر من اثني عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

الأصول المتداولة

٦٦. يتوب المنشأة الأصل على أنه أصل متداول إذا توافر فيه أي من الشروط التالية:

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

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

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

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

و على المنشأة تبويب كافة الأصول الأخرى بخلاف ما ذكر به عليه 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 المتصلة لمنشأة الفترة التي تنقضي بين انتهاء الأصول لأغراض التشغيل وتحولها إلى نقدية أو ما في حكمها، وعندما تكون دورة التشغيل المعتادة لمنشأة غير محددة بوضوح فيفترض أن مدتها اثني عشر شهراً. تتضمن الأصول المتداولة أصولاً ومنتجات (مثل المخزون والمعملاء) يتم بيعها أو استخدامها أو تحقق قيمتها خلال دورة التشغيل المعتادة حتى وإن لم يكن متوقعاً أن تحقق قيم تلك الأصول خلال اثني عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية. كما تشمل الأصول المتداولة أيضاً أصولاً يكون الفرض من الاحتفاظ بها في المقام الأول هو الاتجار (ومن أمثلة تلك بعض الأصول المالية التي هي بتعريف الأصول المحتفظ بها بفرض المتلجرة طبقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (٢٦) والجزء المتداول من الأصول المالية غير المتداولة).

الالتزامات المتداولة

٦٩. يتوب المنشأة الالتزام على أنه التزام متداول إذا توافر فيه أي من الشروط التالية:

(أ) تتوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة لها.

أو (ب) تحتفظ به في المقام الأول بغرض المتنجرة.

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

أو (د) لا تتمتع المنشأة بالحق غير المشروط في تأجيل سداد الالتزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ نهاية الفترة المالية (راجع الفقرة "٢٢"). هذا ولا تؤثر شروط الالتزام التي قد تمنح حامله حق الاختيار لتسويته عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية على تعييب هذا الالتزام.

و على المنشأة تعييب كافة الالتزامات الأخرى بخلاف ما نكر يعليه كالتزامات غير متداولة.

٧٠. إن بعض الالتزامات المتداولة مثل الموردن والمستهلكات قـتجارية وبعض المستحقات الخاصة بالعاملين وتكاليف التشغيل الأخرى تعتبر جزء من رأس المال العامل للمستهتم في دورة التشغيل المعتادة للمنشأة وتيوب المنشأة تلك البنود التشغيلية كالتزامات متداولة حتى ولو كانت مستحق التسوية بعد اثني عشر شهراً من تاريخ نهاية للفترة لمالية، ويتم تطبيق نفس دورة التشغيل المعتادة في تيوب أصول والتزامات المنشأة ، وفي حالة عدم إمكانية تحديث دورة قـتتدخل المعتادة بوضوح فيفترض أنها إثني عشر شهراً.

٧١. الالتزامات المتداولة الأخرى هي تلك التي لا يتم تسويتها كجزء من دورة للتشغيل الجارية ، وإنما تسوى خلال إثني عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية أو يكون الاحتفاظ بها في المقام الأول بغرض للمتاجرة. ومن الأمثلة على ذلك بعض الالتزامات المالية المحتفظ بها بغرض الاتجار طيفاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) وبذلك فمسحب على المكشوف والجزء الجاري من الالتزامات للمالية غير المتداولة والتزامات حـزائب الدخل والأرصدة المستحقة للتدئين غير التجارية ودائـتو التوزيعات. وتعتبر من الالتزامات غير المتداولة طيفاً للفرات ٢٧٤٣ و ٢٧٥٣. الالتزامات المالية التي تقدم تمويل طويلاً الأجل (على مـبيل المثال: الالتزامات التي لا تشكل جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل للمعتادة للمنشأة) والتي لا تستحق تسويتها خلال إثني عشر شهراً بعد تاريخ نهاية للفترة المالية.

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

(أ) كانت للشروط الأصلية للمداد تتجاوز اثني عشر شهراً.

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

٧٣. عندما تتوقع المنشأة ويكون لها حرية التصرف في إعداد تمويل أو تمديد (جدولة) الالتزام ضمن عقد قرض قائم يتقضى وفاء لمدة اثني 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 الفسخ. ومع ذلك فعندما لا يكون للمنشأة حرية التصرف في إعادة التمويل، أو التمديد للالتزام (ومثل ذلك عندما لا توجد ترتيبات لإعانة التمويل) عندئذ لا تلحق المنشأة في اعتبارها احتمال إعادة التمويل وتبوب الالتزام على أنه متداول.

٧٤. إذا لم تطبق المنشأة أو خالفت شرطاً من شروط عقد قرض طويل الأجل في أو قبل تاريخ نهاية الفترة المالية مما 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 نظراً لأن المنشأة ليس لديها في نهاية الفترة المالية أي حق غير مشروط لتأجيل سداد ذلك الالتزام لفترة اثني 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 تنتهي على الأقل بعد اثني عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية والتي تستطيع المنشأة خلالها تصحيح الشرط المخالف ولا يستطيع المقرض خلالها طلب السداد الفوري للالتزام.

٧٦. فيما يتعلق بالفروض الميوية كالتزامات متداولة - إذا ما وقعت الأحداث المذكورة أدناه بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار فعندئذ ينعين الإفصاح عن تلك الأحداث باعتبارها أحداثاً لاحقة لا يترتب عليها تسويات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٧) ٣٣ الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية^١:

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل.

و (ب) تصحيح مخالفة عقد قرض طويل الأجل.

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

المعلومات التي يتم عرضها إما في قائمة للمركز المالي أو في الإيضاحات

٧٧. على المنشأة أن تفصح إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المتعلقة عن تبويبات قرضية إضافية أخرى للتبؤد التي تعرض بصورة منفصلة على أن يتم تبويبها بشكل يتلاءم مع صلاحيات المنشأة.

٧٨. تتوقف درجة التفصيل بالتبويبات الفرعية على متطلبات معايير المحاسبة المصرية وحجم وطبيعة ووظيفة المبلغ المحببة، كما تستخدم المنشأة أيضاً العوامل الواردة في الفقرة " ٥/٨ " لتحديد أسس التبويب الفرعي ، وتختلف الإحصائيات حسب كل بند ، فعلى سبيل المثال:

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

و (ب) يتم تبويب المستحقات إلى مبالغ مستحقة على العملاء ومبالغ مستحقة على أطراف ذوي علاقة، ومبالغ منقوعة مقدماً، ومبالغ مدينة لأخرى.

و (ج) يتم تبويب المخزون طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون"، إلى تبويبات فرعية مثل بضائع وخدمات ومستلزمات إنتاج وإنتاج تمت التشغيل وإنتاج تلم.

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

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

٧٩. على المنشأة أن توضح عما يلي إما في قائمة المركز المالي أو في قائمة: اختيارات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات المتممة الأخرى:

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

(١) عدد الأسهم المرخص بها .

و (٢) عدد الأسهم المصدرة والمقوضة بالكامل وكذا الأسهم المصدرة التي 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 في بداية الفترة وفي نهاية الفترة.

و (٥) الحقوق والامتيازات والنفوذ المتعلقة بكل فئة بما في ذلك النفوذ المعفوض على توزيعات أرباح الأسهم وعلى رد رأس المال.

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

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

(ب) وصف لطبيعة وعرض كل احتياطي مدرج ضمن حقوق الملكية.

٨٠. على المنشأة التي ليس لها رأس مال أسهم ، مثل شركات الأسهم أو غيرها أن تفصح عن المعلومات المعدلة للمعلومات المطلوب إعدادها طبقاً للفقرة "٧٩(أ)" مع توضيح التغيرات في كل فئة من فئات حصص الملكية في كل فترة والحقوق والامتيازات والتفويض المتعلقة بكل فئة من فئات حصص الملكية.

٨٠(أ). إذا قصت المنشأة بإعادة تبويب الأنشطة المالية من الالتزامات إلى حقوق الملكية والعكس فيتعين عليها الإفصاح عن المبالغ التي أعيد تبويبها من وإلى كل من الالتزامات المالية وحقوق الملكية وتوقيت وسبب إعادة التبويب تلك:

(أ) أداة مالية مبنية بحقوق ملكية والتي لحصلها الحق في ربحها.

أو (ب) أداة مبنية بحقوق الملكية وتعرض على المنشأة التزاماً بأن تعلم لطرف آخر حصة نسبية من صافي أصول المنشأة فقط عند تصويتها.

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل

٨١. على المنشأة أن تفصح عن كافة بنود الدخل والمصروفات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة في قتمتين منفصلتين أحدهما تعرض مكونات الربح أو الخسارة (قائمة دخل) والثانية تبدأ بالربح أو الخسارة وتعرض عناصر الدخل للشامل الآخر (قائمة لدخل الشامل).

المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

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

(أ) الإيرادات.

و (ب) تكاليف التمويل.

و (ج) نصيب المنشأة في أرباح أو خسائر الشركات الشقيقة والمشتريات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

و (د) مصروف الضريبة (الضرائب المخفية).

و (هـ) مبلغ واحد يمثل مجموع:

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

و (٢) الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) المعترف به عن القياس بالقيمة العادلة

(مخصصاً منها التكاليف اللازمة للبيع) لأصول أو مجموعة (مجموعات)

أصول تمثل هيئات غير مستمرة أو الربح أو الخسارة الناتج عن التصرف

في تلك الأصول أو المجموعات.

و (و) الربح أو الخسارة.

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

(١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.

و (٢) ملاك الشركة الأم.

المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل الشامل:

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

(أ) الربح أو الخسارة.

و (ب) كل بند من بنود الدخل الشامل الآخر مبوياً حسب طبيعته فيما عدا المبالغ الواردة في الفقرة (ج) أنشأه.

و (ج) نصيب المنشأة في بنود الدخل الشامل الآخر للشركات الشقيقة والعشروعات المشتركة التي يتم للمحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

و (د) إجمالي الدخل الشامل.

٨٤. على المنشأة الإفصاح في نهاية القائمة المنفصلة للدخل الشامل عن إجمالي الدخل الشامل عن الفترة موزعة بين:

(١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

و (٢) ملاك الشركة الأم.

٨٥. على المنشأة عرض بنود وعضوين ومجاميع مرجعية 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 وكميتها لاحتمالات الربح أو الخسارة وقابليتها للتنبؤ ، لذا فإن الإفصاح عن مكونات الأداء المالي يساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم ما تحقق من أداء مالي وبناء تنبؤات عن الأداء المالي المستقبلي. ويتم إدراج بنود إضافية في قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل كما يتم أيضاً تعديل الوصف وإعادة ترتيب البنود كلما يكون ذلك ضرورياً لتفسير عناصر الأداء المالي. وتتضمن العوامل التي تأخذها المنشأة في الاعتبار: الأهمية النسبية وطبيعة ووظيفة بنود الدخل والمصروفات. وعلى سبيل المثال فقد تقوم مؤسسة مالية ما بتعديل الأوصاف السابق ذكرها لتوفير معلومات أكثر ملاءمة لمعاملات تشغيل المؤسسة المالية.

ولا تقوم المنشأة بإجراء مقلصة بين بنود الدخل والمصروف إلا في حالة توفر الشروط الواردة في الفقرة "٣٣" على تلك البنود.

٨٧. لا تقوم المنشأة بعرض أي بنود للدخل أو المصروف كبنود غير عادية سواء في قائمة الدخل أو في قائمة الدخل الشامل أو ضمن الإفصاحات المتممة.

أرباح أو خسائر الفترة

٨٨. على المنشأة الاعتراف بجميع بنود الدخل والمصروف خلال أي فترة ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبي مصري آخر بخلاف ذلك.

٨٩. تحدد بعض معايير المحاسبة المصرية حالات نعرف فيها المنشأة بنود معينة خارج الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة لجارية. ويحدد معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتفسيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" حالتين من تلك الحالات وهما تصحيح الأخطاء وفقر للتغيرات في السياسات المحاسبية. كما أن بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى تتطلب لو كسح لبود للدخل الأخرى - التي تتفق مع تعريف الإطار للمعام للدخل والمصروف - بأن تسبغ من الربح أو الخسارة (راجع للفترة "٧").

الدخل الشامل الآخر عن الفترة

٩٠. على المنشأة أن توضح في الإفصاحات عن مبلغ "ضريبة الدخل" المرتبط بكل عنصر من عناصر الدخل الشامل الآخر بما في ذلك "تسويات إعلنة التوبيب".

٩١. تعرض المنشأة عناصر "الدخل الشامل الآخر" كل الأثر الضريبية المتعلقة بها مع إظهار قيمة وحيدة لحسرتب الدخل المرتبطة بتلك العناصر عبارة عن لمبلغ الإجمالي التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك العناصر على أن يتم الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبط لكل عنصر من هذه العناصر في الإفصاحات .

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

٩٣. تعدد معايير المحاسبة المصرية الأخرى ما إذا كانت المبالغ التي سبق الاعتراف بها ضمن حدود الدخل الشامل الآخر بعد تويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل). ويشتر في هذا المعيار إلى للمبالغ المعاد تويبها على هذا الأسس بـ "تسويات إعادة لتقييم"، ويتم إدراج تسوية إعادة تويب على العنصر المرتبط بها من عنصر "الدخل الشامل الآخر" في الفترة التي بعد فيها تويب تلك التسوية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ، حيث قد تكون تلك المبالغ من الاعتراف بها ضمن عناصر "الدخل الشامل الآخر" كمكاسب غير محققة في فترة إجبارية أو في الفترات السابقة ومن ثم يجب أن يتم خصم تلك المكاسب غير المحققة من عنصر "الدخل الشامل الآخر" في الفترة التي يتم خلالها إعادة تويب ما تحقق من تلك المكاسب إلى الأرباح أو الخسائر لتجنب إدراجها في إجمالي "الدخل الشامل" مرتين.

٩٤. يمكن للمنشأة أن تعرض تسويات إعادة تقييم في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات. وتقوم المنشأة التي تعرض تسويات إعادة التقييم في الإيضاحات بعرض عناصر "الدخل الشامل" الآخر في القائمة بعد تجميعها بـ "تسويات إعادة التقييم" ذات العلاقة.

٩٥. تقضى "تسويات إعادة التقييم" ، على مبيل المثال ، عند للتخلص من نشاط أجنبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)) وعند استبعاد الأصول المالية المتاحة للبيع من الدفاتر (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)) كما تقضى عندما تؤثر معاملة متوقعة مخطئة على الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "١٠٠" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)) فيما يخص تغطية للتدفق النقدي).

٩٦. لا تقضى "تسويات إعادة تويب" إعادة قياس نظام المزايا المحددة والتي تم الاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨). ويتم الاعتراف بهذه البنود ضمن "الدخل الشامل الآخر" ولا يتم إعادة تويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترات اللاحقة. ويتم إعادة تويب الأرباح والخسائر الاكتوارية إلى الأرباح المرحطة في الفترة التي يتم خلالها الاعتراف بتلك الأرباح والخسائر كدخل شامل آخر (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)).

المعلومات التي يتم عرضها إما في قائمة للدخل أو في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات

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

٩٨. تتضمن الحالات التي يمكن أن تؤدي إلى الإفصاح بصورة منفصلة لبندود الدخل والمصروفات ما يلي:

- (أ) تخفيض للمخزون إلى صافي القيمة للبعية أو تخفيض الأصول الثابتة إلى قيمتها القابلة للاسترداد وكذلك في حالة رد مثل تلك التخفيضات.
- (ب) إعادة هيكلة أنشطة المنشأة ورد أي من المخصصات المكونة لتكاليف إعادة الهيكلة.
- (ج) استبعادات لبندود أصول ثابتة
- (د) استبعادات استثمارات
- (هـ) العمليات غير المستمرة
- (و) مصوبات دعاوى
- (ز) رد مخصصات أخرى
- (ح) تحليل لبندود المصروفات بما فيها للمصروفات الأخرى .

٩٩. على المنشأة أن تعرض تحليلًا للمصروفات المعترف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بناءً على طبيعة المصروفات أو وظيفتها داخل المنشأة حسبما توفر أي من الطريقتين مطبقت أكثر ملاءمة ويعتمد عليها.

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

١٠١. يتم تقويب بندود المصروفات بصورة أكثر تفصيلاً وذلك لإتقاء الصوء على مكونات الأداء المالي الذي قد يختلف من حيث التكرار واحتمالات تحقق الربح أو خسران منه ومدى توقع ذلك. ويمكن تقديم هذا التحليل باستخدام أي من النموذجين التاليين:

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

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

وفيما يلي مثال لتصنيف استخدم في إعداد طريقة "طبيعة المصروف".

X	إيرادات
X	عناصر دخل أخرى
X	التغير في مخزون إنتاج تام وشور تام
X	المستخدم من الخامات والمواد المستهلكة الأخرى
X	تكلفة مزاي العنلين
X	مصروف إهلاك واستهلاك
X	مصروفات أخرى
{ X }	إجمالي للمصروفات
X	الربح قبل الضريبة

١٠٣. النموذج الثاني للتحليل هو طريقة "وظيفة المصروف" وهي 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 لمستخدمي القوائم المالية معلومات أكثر ملاءمة من تلك التي تقدمها طريقة تحليل المصروفات حسب طبيعتها ، إلا أن توزيع التكاليف على وظائف المنشأة قد يتطلب توزيعاً حكيماً كما قد يتعلو على تقديرات أخرى كبيرة ومن ثم فعندما تستخدم للمنشأة هذه الطريقة في توزيع التكاليف فلا بد أن نتصح كحد أدنى عن تكلفة مبيعاتها بصورة منفصلة عن باقي المصروفات الأخرى.

وفيما يلي مثال لتبويب استخدم في إعداد طريقة "وظيفة المصروف".

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

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

١٠٥. إن الاختيار بين طريقتي تحصيل المصروفات حسب وظيفتها أو طبيعتها يعتمد على عوامل تاريخية وعوامل الصناعة بالإضافة إلى طبيعة نشاط المنشأة. وتعمل كلتا طريقتين مؤشرات عن التكاليف التي 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 والتي يمكن الاعتماد عليها. ونظراً لأن المعلومات عن طبيعة المصروفات تكون مفيدة في كثير من الحالات النقدية المستقبلية فإن الأمر يتطلب تقديم إفساحات إضافية عندما يتم استخدام طريقة تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها.

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

المعلومات الواجب عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

١٠٦. على المنشأة أن تعرض قائمة للتغيرات في حقوق الملكية كما هو مطلوب بالفقرة ١٠١ "موضحاً بها ما يلي:

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

و(ب) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية ، الأثر المصروف بها للتطبيق بأثر رجعي أو التوزيع بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

و(ج) مغلغل.

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

(١) الربح أو الخسارة.

و(٢) الدخل الشامل الآخر.

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

المعلومات التي يمكن عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات ١٠٦. على المنشأة أن تعرض سواء في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات تحويلاً لتبويب الدخل الشامل الآخر.

١٠٧. على المنشأة أن تعرض سواء في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات عن لربح الأسهم المصروف بها كتوزيعات على الملاك خلال الفترة المالية وتخصيب للسهم منها.

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

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

١١٠. يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٥) إجراء تسويات بأثر رجعي للتغيرات في السياسات المحاسبية إلا إذا كانت الأحكام الانتقالية لمعيار محاسبة مصري آخر تقضي بخلاف ذلك. ويتطلب ذات المعيار أيضاً أن يتم تصحيح الأخطاء بأثر رجعي إلا إذا كان ذلك غير عملي. ولا تعد التسويات وإعانة للمرص بأثر رجعي بمثابة تغيرات في حقوق الملكية ولكنها تعد تسويات على رصيد أول المدة للأرباح المرحلة. ما لم يتطلب معيار محاسبة مصري آخر التسوية بأثر رجعي على مكون آخر من مكونات حقوق الملكية. وتتطلب الفقرة "١٠٦" (ب) من المنشأة أن تقوم بالإفصاح بقائمة التغيرات في حقوق الملكية عن إجمالي التسويات التي تمت على كل مكون من مكونات حقوق الملكية نتيجة لتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء كل على حده. ويتم الإفصاح عن هذه التسويات بالنسبة لكل فترة سابقة معروضة وكذلك في بداية الفترة الحاربة (أرصد أول المدة).

قائمة التدفقات النقدية

١١١ توفر معلومات للتدفق النقدي لمستخدمي القوائم المالية أسس لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها و تحديد احتياجات المنشأة لاستخدام تلك التدفقات النقدية. ويتناول محبير المحاسبة المصري رقم (٤) متطلبات العرض والإفصاح عن معلومات التدفق النقدي.

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 التي تطبقها المنشأة بما يتفق مع متطلبات الفقرات من "١١٧" إلى "١٢١".

و (ب) تفصح عن المعلومات التي تتطلبها محبير المحاسبة المصرية والتي لم تعرض في مكان آخر في القوائم المالية.

و (ج) تقدم معلومات إضافية لم تعرض في مكان آخر في القوائم المالية إلا أنها ذات صلة ولازمة لفهم أي من هذه القوائم.

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

١١٤. فحوم المنشأة عادة تعرض الإيضاحات بالترتيب التالي لتساعد مستخدمي القوائم المالية على تفهمها ومقارنتها بالقوائم المالية للمنتجات الأخرى:

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

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

و (ج) المعلومات المؤيدة للبيود المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية ومرتبط عرض كل قائمة منها وكل بند فيها.

و (د) إضاحات أخرى بما في ذلك:

(١) الالتزامات المحتملة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨))

والارتباطات المتعلقة غير المعترف بها بالقوائم المالية.

(٢) إضاحات غير مالية مثل أهداف ومجاسد المنشأة في إدارة المخاطر المالية

(راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)).

١١٥ في بعض الأحوال قد يكون من الضروري أو من المفضل تغيير ترتيب بعض البنود في

الإيضاحات. وعلى سبيل المثال: يجوز للمنشأة ضم معلومات عن "التغيرات في القيمة

العادلة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر" مع معلومات تتعلق بتواريخ استحقاق

الأنوات المالية وذلك على الرغم من أن المعلومات الأولى تمثل إضاحات خالصة بقلعة

الدخل أو قلعة الدخل الشامل بينما ترتبط للمعلومات الأخيرة بقلعة للمركز المالي. ومع

ذلك يتعين على أي منشأة أن تحافظ على هيكل منظم للإيضاحات كلما كان ذلك عملياً.

١١٦ يمكن للمنشأة أن تعرض إيضاحات تقدم معلومات عن أسس إعداد القوائم المالية وكذا عن

سياسات محاسبية محددة بقسم منفصل من الإيضاحات المقدمة للقوائم المالية.

عرض السياسات المحاسبية المتبعة

١١٧. على المنشأة أن توضح كى ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن:

(أ) أسس أو أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

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

١١٨ من الأهمية بمكان أن تقوم المنشأة بإعلام مستخدمي القوائم المالية بأسس القياس

المستخدمة في تلك القوائم (التكلفة التاريخية ، التكلفة الجارية ، صافي القيمة البهية ،

القيمة العادلة أو القيمة القابلة للاسترداد) لأن الأسس الذي تعد المنشأة بناء عليه قوائمها

المالية يؤثر بشكل جوهري على تحليلات مستخدمي تلك القوائم. وعندما تستخدم المنشأة

أكثر من أسس واحد للقوائم المالية (مثل: إعادة تقييم قوائم أو تبويبات معينة من

الأسس) يمكن عندئذ الاكتفاء بالإشارة إلى ذات الأسس أو الالتزامات التي طبق عليها

كل أسس تقييم.

١١٩. عند تحديد الحاجة إلى الإفصاح عن سياسة محاسبية بذاتها ، فعلى الإدارة تقييم ما إذا كان هذا الإفصاح سيساعد مستخدمي 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 لمستخدمي القوائم المالية خاصة عندما يتم اختيار تلك السياسات من بين بدائل مسموح بها في معايير المحاسبة المصرية. وتقتضى بعض معايير المحاسبة المصرية بشكل محدد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة ، بما في ذلك الاختيارات التي تقوم بها الإدارة من بين السياسات المختلفة التي تسمح بها تلك المعايير.

١٢٠. على كل منشأة أن تأخذ في اعتبارها طبيعة عملياتها (أنشطتها) والسياسات التي يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن تصفح عنها تلك النوعية من المنشآت. وعلى سبيل المثال: يتوقع مستخدمي القوائم المالية من منشأة خاضعة لضرائب الدخل أن تصفح عن سياساتها المحاسبية المتعلقة بضرائب الدخل بما في ذلك السياسات التي تتبعها فيما يتعلق بالأسس والائتمات الضريبية الموجبة.

وعندما يكون للمنشأة قسطة (عمليات) أجنبية أو معاملات بعملة أجنبية مؤثرة عندئذ يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المنشأة أن تصفح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بحسابه وخسائر العملات الأجنبية.

١٢١. قد يخطر للسمجة المحاسبية على أنها ذات أهمية نحية بسبب ضبيعة أنشطة المنشأة حتى ولو كانت المبالغ المرتبطة بها في الفترة الحالية والفترات السابقة نبيت ذات أهمية نحية. ومن المنسب أيضا أن يتم الإفصاح عن كل سياسة محاسبية تقوم للمنشأة بختيارها وتطبيقها في إعداد قوائمها المالية بما يتوافق مع معيار المحاسبة المصري رقم (٥) إذا كانت ذات أهمية نحية للمنشأة حتى ولو لم تتطلب معيار المحاسبة لمصرية الإفصاح عنها.

١٢٢. على المنشأة أن تصفح في ملخص أهم السياسات المحاسبية أو في الإيضاحات الأخرى عن الأحكام الفنية التي اتخذتها الإدارة - بخلاف تلك التي تنطوى على تقديرات (راجع فقرة "١٢٥") - في إطار تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها الأثر الأهم على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية.

١٢٣. تقوم الإدارة في إطار تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة بالاستخدام أحكام فنية مختلفة - بخلاف تلك التي تنطوى على تقديرات - والتي يمكن أن تؤثر بشكل جوهري (أو أهمية نسبية) على المبالغ التي تعترف بها المنشأة في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال: تستخدم الإدارة الأحكام الفنية في تحديد:

(أ) ما إذا كانت نية الإدارة هو الاحتفاظ بالأسس المالية حتى تاريخ الاستمطار ومن ثم يتم توبيها على هذا الأسس.

و (ب) متى يتم تحويل كافة المخاطر والمخاطر المرتبطة بملكية الأصول المالية إلى منشآت أخرى بصورة جوهرية.

و (ج) ما إذا كانت مبيعات معينة من البضائع مثل في جوهرها ترتيبات تمويلية وبالتالي فلا ينشأ عنها إيرادات.

١٢٤. بعض الإفصاحات التي تعرض طبقاً للفقرة ١٢٢ "نقضى بها" معايير محاسبية مصرية أخرى ، فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) من المنشأة أن تصح عن الحكم الذي اتخذته في تحديد ما إذا كانت تسجل على منشأة أخرى أم لا . كما يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) الخاص بالاستثمار العقاري عندما تجد المنشأة صعوبة في تويب العقارات المملوكة لها أن تصح عن الأسس التي وضعتها لتمييز أصول الاستثمار العقاري عن العقارات التي تشملها المنشأة وعن تلك العقارات التي تحتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

مصادر التقديرات غير المؤكدة

١٢٥. على المنشأة أن تصح عن معلومات بشأن الافتراضات التي تستخدمها الإدارة وتتعلق بالمستقبل وكذا عن المصادر الرئيسية الأخرى للتقديرات غير المؤكدة في نهاية الفترة المالية والتي تنتم بمخاطر جوهرية قد يترتب عليها تسويات ذات أهمية نسبية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات خلال العام المالي التالي.

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

(أ) طبيعة الأصول والالتزامات.

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

١٢٦. إن تحديد القيمة الدفترية لبعض الأصول والالتزامات يحتاج تقديراً لأثر أحداث مستقبلية غير مؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في نهاية فترة مالية. ومثل ذلك: في حالة عدم وجود أسعار سوقية ملحوظة فإن التقديرات المستقبلية تكون ضرورية لقياس القيمة القابلة للاسترداد من ذات الأصول المثينة وقياس تأثير التقادم التكنولوجي على المخزون وقياس للمخصصات التي تعتمد على أحداث مستقبلية في دعوى لا زالت منظورة أمام القضاء وكذا لقياس التزامات مزايا عاملين طويلة الأجل مثل التزامات المعاشات.

وتتطلب هذه التقديرات على افتراضات عن بنود بحثها مثل الافتراضات التي تتعلق بتسوية مخاطر متعلقة بالتدفقات النقدية أو سعر الخصم المستخدم ضمن معامل الخطر، والتقديرات المستقبلية في المراتب وفي الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى

١٢٧ تتفق الافتراضات والمصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة للمصنع عنها طبقاً للفقرة "١٢٥" بالتقديرات التي تتطلب من الإدارة استخدام أحكام بالقوة الصعوبة أو لتعقيد أو تنقسم بعدم الموضوعية. وكلما زاد عدد المتغيرات والافتراضات التي تؤثر على الأحكام المستقبلية للمعتملة للتقديرات غير المؤكدة كلما زادت درجة التعقيد وعدم الموضوعية لتلك الأحكام ، وبالتالي تزيد احتمالات تعرض القيم الدفترية للأصول والالتزامات لتسوية ذات أهمية نسبية.

١٢٨ لا تعد الإفصاحات الواردة بالفقرة "١٢٥" واجبة بالأهمية للأصول والالتزامات التي يملكها خطر جوهري في أن تتغير قيمتها الدفترية بقدر هام نسبياً خلال العام المالي التالي أو أن يفسرها يتم في تاريخ نهاية كل فترة مالية على أساس القيمة العادلة بناء على أحدث أسطر مرفقة ملحوظة. وقد تشير مثل تلك القيم المعنلة تغيراً ملموساً (ذا أهمية نسبية) خلال السنة المالية التالية إلا أن هذه التغيرات لن تكون ناتجة عن الافتراضات أو مصادر التقديرات غير المؤكدة الأخرى في تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٢٩ تعرض المتقاء الإفصاحات الواردة بالفقرة "١٢٥" بأسلوب يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم الأحكام التي تستخدمها الإدارة عن المستقبل ولتقديم المصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة.

هذا ويختلف طبيعة ومدى المعلومات التي يتم عرضها حسب طبيعة الافتراضات والظروف الأخرى. وفيما يلي أمثلة على أنواع الإفصاحات المطلوبة:

- (أ) طبيعة الافتراضات أو التقديرات الأخرى غير المؤكدة.
- (ب) مدى حساسية القيم الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التي استخدمت في تحديد قيمتها وكذا أسباب تلك الحساسية
- (ج) حدوث المتوقع لعدم التأكد والحدى المقدر للنتائج المحتملة تحققها منطقياً خلال سنة المالية التالية على الأرصاد الدفترية للأصول والالتزامات التي تؤثر بذلك.
- (د) تفسير أى تغييرات تمت على افتراضات سابقة تتعلق بتلك الأصول والالتزامات إذا ما بقيت حالة عدم التأكد.

١٣٠ لا يتطلب هذا المحيز من المنشأة أن تفصح عن معلومات العوارنة للتدفيرية أو التوقعات المستخدمة في إعدادها للإفصاحات التي تتطلبها الفقرة "١٢٥".

١٣١. في بعض الحالات يتعذر على المنشأة من نجاحية العملية أن تفصح عن المدى المقدر للأثر المحتملة لافتراض معين أو لمصدر آخر للتفسيرات غير المؤكدة في تزيخ نهاية الفترة المالية. وفي مثل تلك الحالات تقوم المنشأة بالإفصاح عما تتوقعه في ضوء المعلومات المتاحة لها من أن النتائج للفترة خلال العام المالي التالي - والتي قد تختلف عن افتراضها - قد تتطلب نموية جوهريّة على القيم النظرية للأصول والالتزامات التي تتأثر بهذا الافتراض.

وفي جميع الحالات على المنشأة أن تفصح عن الطبيعة والأرصدة التقديرية للأصول أو الالتزامات التي تتأثر بتلك الافتراضات.

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

١٣٣. يتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى الإفصاح عن بعض الافتراضات التي تغطي الفترة "١٢٥" من هذا المعيار بالإفصاح عنها على سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الإفصاح عن الافتراضات الهامة للمتعلقة بالأحداث المستقبلية والتي تؤثر على بنود المخصصات ، كما أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية" يتطلب الإفصاح عن الافتراضات الهامة التي تستخدمها الإدارة في تقدير القيم المعاملة للأصول والالتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة المعنوية.

رأس المال

١٣٤. على المنشأة أن تلصق عن المعلومات التي يمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهداف وسياسات وأساليب إدارة رأس المال.

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

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

(١) وصف لما تقوم بإدارته كرأس مال.

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

(٣) كيف تحقق المنشأة أهدافها في إدارة رأس المال.

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

(ج) أي تغييرات في (أ) + (ب) عن الفترة السابقة.

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

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

وعنى المنشأة هذه الإفصاحات على أساس المعلومات التي تعرض داخلياً إلى مسؤولي الإدارة للرئيسين.

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

الأدوات المالية المبوبة كحقوق ملكية والتي تعاملها الحق في ردها

١٣٦- بالنسبة للأدوات المالية المبوبة كحقوق ملكية والتي تعاملها الحق في ردها يتعين على المنشأة أن تفصح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية عما يلي (إذا لم يكن قد تم الإفصاح عنها في مكان آخر):

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

(ب) أهداف وسياسات وإجراءات المنشأة لإدارة التزاماتها بإعادة شراء أو استرداد الأدوات عندما يفرض عليها ذلك الالتزام من قبل حاملي الأداة بما في ذلك أي تغييرات حدثت منذ الفترة السابقة.

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

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

إفصاحت أخرى.

١٣٧. على المنشأة أن توضح عما يلي:

(أ) قيمة توزيعات الأرباح المقترحة أو المعطى عنها قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار (والتي لم يعترف بها كنوزيعات لأرباح على المالك خلال الفترة الجارية) ونصيب كل سهم من تلك الأرباح.

و(ب) قيمة أي توزيعات لأرباح متراكمة على الأسهم الممتازة لم يعترف بها.

١٣٨. على المنشأة أن توضح عن البنود التالية (إلا لو تم الإفصاح عنها في مكان آخر ضمن البيانات المنشورة المرفقة للقوائم المالية):

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

و (ب) وصف لطبيعة صليفت المنشأة وأنشطتها الرئيسية .

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

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

دليل توضيحي

يرافق هذا الدليل معيار المحاسبة المصري رقم (١) ولكه لا يمثل جزءاً منه.

نموذج لهيكل القوائم المالية

لورد لمعيار مكونات القوائم المالية وقحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل ، وكذلك في عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية. كما لورد للمعيار بنود أخرى من الممكن عرضها إما في القوائم المالية المعنية لو في الإيضاحات. ويهدف الدليل التوضيحي إلى توفير لمحة تتفق مع متطلبات العرض المختلفة لكل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وذلك في القوائم المالية الأساسية. وعلى المنشأة تعديل ترتيب العرض وتسمية البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لتتفق مع القوانين واللوائح أو من أجل التوصل إلى عرض عللي يتناسب مع الظروف الخاصة بكل منشأة.

الجزء الأول : مثل توضيحي للقوائم المالية المنفردة

شركة أب ج

قائمة المركز المالي

في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

بالألف جنيه مصري

٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠٠٩/١٢/٣١	
		الأصول
		الأصول غير المتداولة
٢٥.٠٧٠	٢٦.٠٠٢	أصول ثابتة
١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	مشتروعت تحت التنفيذ
٨.٠٨٠	٩.١٢٠	استثمار عقارى
٢٢.٧٤٧	٢٢.٧٤٧	أصول غير ملموسة
١٠.٠١٥	١١.٠٧٢	إستثمارات في شركات نفقة وذلك سيطرة مشتركة
١٤.٢٥٠	١٥.٦٠٠	استثمارات مالية متاحة للبيع
-	-	أصول ضريبية مؤجلة
٩٠.١٦٢	٩٤.٥٤٦	مجموع الأصول غير المتداولة

بالآلف جنيه مصري

٢٠١٥/١٢/٣١	٢٠١٤/١٢/٣١	
الأصول المتداولة		
-	-	أصول محتفظ بها لغرض البيع
١٣ ٢٥٠	١٣ ٥٢٢	مخزون
١١ ٠٨٠	٩ ١٦٠	علاء ولوراق قبض ومدينون آخرون
-	-	حسابات مدينة مع الشركات القليضة والشقيقة
١ ٢٥٤	٢ ٥٦٥	دفعات مقدمة
٦ ٥٠٠	٦ ٠٠٠	استثمارات مالية
٢٥ ٧٩٠	٢٥ ٢٤٠	نقدية وأرصدة لدى البنوك
٥٢ ٨٧٤	٥٦ ٤٨٨	مجموع الأصول المتداولة
١٥٢ ٤٢٠	١٤٦ ٦٥٠	إجمالي الأصول
حقوق ملكية		
٦٠ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠	رأس المال المدفوع
٦ ٩٨٠	٨ ٠٢٥	الاحتياطيات
-	-	المدفوعات المبنية على أسهم (إذا استوفت
-	-	شروط التصويب كأدوات حقوق ملكية لذات المنشأة)
٩ ٦٢٠	١٢ ٢٢٥	أرباح أو (خسائر) مرحلة
٦ ٥٥٠	١٢ ٦٢٥	أرباح أو (خسائر) العام قبل التوزيع
٨٣ ١٥٠	٩٧ ٣٢٥	مجموع حقوق الملكية
الالتزامات غير المتداولة		
١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	مذات مصدرة
٤ ٠٠٠	-	قروض من البنوك
-	-	قروض من شركات قابضة وشقيقة
-	-	التزامات نظم مزايا العاملين للمحددة

بالآلاف جنيه مصري		
٢٠٠٩/١٢/٣١	٢٠١٠/١٢/٣١	
-	-	التزامات مالية عن المدفوعات المبنية على أسهم (إذا استوفت شروط التخفيف كالتزامات مالية)
٥ ١٠٠	٢ ٨٠٠	مخصصات طويلة الأجل
٢ ٦٠٤	٢ ٨٨٠	التزامات ضريبية مؤجلة
١٢٤	٨٥	التزامات أخرى
٩٣ ٨٢٨	١٧ ٧٦٥	مجموع الالتزامات غير المتداولة
		الالتزامات المتداولة
٤٨٠	٥٠٠	مخصصات
٤ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	مؤكد سحب على المكشوف
١٨ ٧٦٢	١٦ ٥١٠	موردين وأوراق دفع ودائنون آخرون
-	-	حسابات دائنة للشركات القابضة والشقيقة
١٦ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	قروض وتسهيلات قصيرة الأجل
٢ ٠٠٠	١ ٠٠٠	الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل
٤ ٢٠٠	٢ ٥٠٠	ضريبة الدخل المستحقة
-	-	التزامات محتفظ بها لغرض البيع
٤٥ ٤٤٢	٣٦ ٥١٠	مجموع الالتزامات المتداولة
١٥٢ ٤٢٠	١٤٦ ٦٥٠	مجموع حقوق الملكية والالتزامات

شركة أب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المنفردة

عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

(تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها)

بالآلاف جنيه مصري		
٢٠٠٩	٢٠١٠	
٣٥ ٥٠٠	٣٩ ٠٠٠	إيرادات / الإيرادات
(٢٣ ٠٠٠)	(٢٤ ٥٠٠)	تكلفة للمبيعات / تكلفة الحصول على الإيراد
١٢ ٥٠٠	١٤ ٥٠٠	مجموع الربح
٥٦٥	١ ٠٣٢	الدخل من الاستثمار
-	-	مكاسب وخسائر أخرى
٥٦٥	١ ٠٣٣	إيرادات أخرى
(٨٧٠)	(١٠٠)	مصروفات بيع وتوزيع
(٢ ١٠٠)	(٢ ٠٠٠)	مصروفات إدارية وعمومية
(٤٠٠)	(٥٠٠)	مخصصات مكودة
-	٢٠٠	مخصصات لتفكي الغرض منها
(١٠٠)	(٢٠٠)	حسابات الاستثمارات في قيمة الأصول الثابتة
		والأصول غير ملموسة
(١٢٠)	(٢١٠)	مصروفات أخرى (مع تحليلها تحليلاً مناسباً
		بالإيضاحات)
(٢٥٠)	(٣٠٠)	مصروفات تمويلية
٣ ٠١٠	٣ ٥١٠	إيرادات استثمارات في شركات شقيقة وذات
		ميطرة مشتركة
١٢ ٦٠٠	١٦ ١٦٦	الأرباح قبل الضريبة
(٣ ٢٠٠)	(٤ ٠٤١)	مصروف ضريبة الدخل
٩ ٤٠٠	١٢ ١٢٥	ربح السنة من العمليات المستمرة
(٣ ٠٥٠)	-	ربح (خسارة) السنة من العمليات غير المستمرة
		(بعد خصم ضريبة الدخل)
٩ ٥٥٠	١٢ ١٢٥	ربح السنة
٠٠٣٠	٠٠٤٦	نصيب السهم الأساسي والمفضل من الأرباح

شركة أب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المنفردة

عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

(تدوين المصروفات طبقاً لطبيعتها)

بالآلاف جنيه مصري		
٢٠١٠	٢٠٠٩	
٣٩,٠٠٠	٣٥,٥٠٠	المبيعات / الإيرادات
٢,٠٦٦	١,١٣٠	الإيرادات أخرى
(١١,٥١٠)	(١٠,٧٩٠)	التغيرات في المخزون، فتلز و غير التام
١,٦٠٠	١,٥٠٠	أعمال تمت من قبل للمنشأة وتم رسميتها
(٩,٦٠٠)	(٩,٦٠٠)	مواك خال ومهمات مستخدمة
(٤,٥٠٠)	(٤,٣٠٠)	تكلفة مزيا العاملين
(١,٩٠٠)	(١,٧٠٠)	الإهلاك والإستهلاك
(٤٠٠)	-	لأستغلال قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة
(٦٠٠)	(٥٥٠)	مصروفات أخرى (مع تحصيلها تحصيلاً مناسباً
		بالإضافات)
(١,٥٠٠)	(١,٨٠٠)	مصروفات تمويلية
٣,٥١٠	٢,٠١٠	إيرادات استثمارت في شركات شقيقة وذات
		سيطرة مشتركة
١٦,١٦٦	١٦,٨١٠	الأرباح قبل الضريبة
(٤,٠٤١)	(٣,٢٠٠)	مصروف ضريبة الدخل
١٢,١٢٥	٩,٦١٠	ربح لسنة من العمليات المستمرة
	(٢,١٥٠)	ربح(خسارة) لسنة من العمليات غير المستمرة
		(بعد خصم ضريبة الدخل)
١٢,١٢٥	٦,٥٥٠	ربح السنة
١,٠٤٦	١,٠٣٠	نسوب السهم الأساسي والمخفض في الأرباح

شركة أب ج

قائمة الدخل الشامل المنفردة

عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

بالآلاف جنيه مصري

٢٠١٠	٢٠٠٩	
١٢,١٢٥	٦,٥٥٠	ربح السنة
		الدخل الشامل الآخر
٥٣٣	١,٠٢٧	فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية
(٢,٤٠٠)	٢,٦٦٦	الاستثمارات المالية المتاحة للبيع
(١٧)	(٤٠٠)	تغطية التدفق النقدي
(٦٦)	١٣٣	الأرباح (الخسائر) الإكتوارية من نظم المزايا
		المعددة للمعاشات
١٣٣	٢١٧	نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر في
		الشركات التابعة
٤٦٧	(٩٣٣)	ضريبة الدخل المتعلقة بعناصر الدخل الشامل
		الأخرى
(١,٤٠٠)	٢,٨٠٠	مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم
		الضريبة
١٠,٧٢٥	٩,٣٥٠	إجمالي الدخل الشامل عن السنة

الجزء الثاني : مثال توضيحي للقوائم المالية للمجموعة

شركة أب ج

قائمة المركز المالي المجمعة

في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

بالجنيه مصري

٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١٠/١٢/٣١	
		الأصول
		الأصول غير المتداولة
٢٦٠ ٠٢٠	٢٥٠ ٢٠٠	أصول ثابتة
١١٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	مشتريات تحت التنفيذ
٩١ ٢٠٠	٨٠ ٨٠٠	شهرة
٢٢٧ ٤٧٠	٢٢٧ ٤٧٠	أصول أخرى غير ملموسة
-	-	استثمار عقارى
١١٠ ٧٧٠	١٠٠ ١٥٠	استثمارات يتم المحاسبة عنها بطريقة حفوف
		لاملكية
١٥٦ ٠٠٠	١٤٢ ٥٠٠	استثمارات مالية متاحة للبيع
-	-	أصول خمرينية مؤجلة
٩٤٥ ٤٦٠	٩٠١ ٦٢٠	مجموع الأصول غير المتداولة
		أصول متداولة
١٢٢ ٥٠٠	١٣٥ ٢٢٠	مخزون
١١٠ ٨٠٠	٩١ ٦٠٠	علاء وأوراق قبض ومديون آخرون
-	-	استثمارات مالية
١٢ ٥٤٠	٢٥ ٦٥٠	أصول متداولة أخرى
٣٢٢ ٩٠٠	٣٦٢ ٤٠٠	نقدية وأرصدة لدى البنوك
٥٧٨ ٧٤٠	٥٦٤ ٨٨٠	مجموع الأصول المتداولة
١ ٥٢٤ ٢٠٠	١ ٤٦٦ ٥٠٠	إجمالي الأصول
		حقوق الملكية والإلتزامات
		حقوق الملكية لملاك الشركة الأم :
٦٠٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠	رأس المال المدفوع
٢١ ٢٠٠	١٠ ٢٠٠	الإحتياطيات

بالآلاف جنيه مصري		
٢٠١٥/١٢/٣١	٢٠١٥/١٢/٣١	
-	-	المدفوعات للمساهمين (إذا استوفت شروط التصنيف كحقوق ملكية لذات المنشأة)
٩٦ ٢٠٠	١٢٢ ٢٥٠	أرباح لو (خسائر) مرحلة
٦٥ ٥٠٠	١٢١ ٢٥٠	أرباح أو (خسائر) لعام قبل التوزيع
٧٨٢ ٩٠٠	٩٠٢ ٧٠٠	مجموع حقوق ملكية المساهمين
±٨ ٦٠٠	٧٠ ١٥٠	حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة
٨٢١ ٥٠٠	٩٧٢ ٧٥٠	مجموع حقوق الملكية
		<u>الالتزامات غير المتداولة</u>
١٢٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	سندات مصدرة
٤٠ ٠٠٠	-	قروض طويلة الأجل
٥١ ٠٠٠	٢٨ ٠٠٠	مخصصات طويلة الأجل
٢٦ ٠٤٠	٢٨ ٨٠٠	التزامات ضريبية مؤجلة
-	-	التزامات نظم مزايا العاملين المحددة
-	-	التزامات مالية عن المتقدمات للمساهمين على أسهم (إذا استوفت شروط التصنيف كالتزامات مالية)
١ ٢٤٠	٨٥٠	التزامات أخرى
٢٢٨ ٢٨٠	١٧٧ ٦٥٠	مجموع الالتزامات غير المتداولة
		<u>الالتزامات المتداولة</u>
٤ ٨٠٠	٥ ٠٠٠	مخصصات
٤٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	بنوك سحب على تمكثوف
١٨٧ ٦٢٠	١١٥ ١٠٠	موردين وأوراق دفع ودائنون آخرون
١٦٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	قروض قصيرة الأجل
٢٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل
٤٢ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠	ضريبة الدخل المستحقة
٤٥٤ ٤٢٠	٣١٥ ١٠٠	مجموع الالتزامات المتداولة
١ ٥٢٤ ٢٠٠	١ ٤٦٦ ٥٠٠	مجموع حقوق الملكية والالتزامات

شركة أب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة

عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

تبريد المصروفات طبقاً لوقتيتها

بالآلاف جنيه مصري

٢٠٠٩	٢٠١٠	
٣٥٥ . . .	٣٩٠ . . .	المبيعات / الإيرادات
(٢٣٠ . . .)	(٢٤٤ . . .)	تكلفة المبيعات / تكلفة المصروفات على الإيراد
١٢٥ . . .	١٤٥ . . .	معدل الربح
٥ ٦٥٠	١٠ ٣٣٤	الدخل من الاستثمار
-	-	مكاسب وخسائر أخرى
٥ ٦٥٠	١٠ ٣٣٣	إيرادات أخرى
(٨ ٧٠٠)	(٩ ٠٠٠)	مصروفات بيع وتوزيع
(٢١ . . .)	(٢٠ . . .)	مصروفات إدارية وعسومية
(١ . . .)	(٥ . . .)	مخصصات مكونة
-	٢ . . .	مخصصات لتبقى للغرض منها
(١ . . .)	(٢ . . .)	خسائر لا تضمحل في قيمة الأصول قابلة
		والأصول غير ملموسة
(١ ٦٠٠)	(٢ ١٠٠)	مصروفات أخرى (مع تحليلها تحليلاً
		مناسبة بالإيصالات)
(٢ ٥٠٠)	(٣ . . .)	مصروفات تمويلية
٣٠ ٦٠٠	٣٥ ٦٠٠	إيرادات استثمارات في شركات شقيقة ^(١)
١٢٨ . . .	١٦١ ٦٦٧	الأرباح قبل الضريبة
(٣٦ . . .)	(٤١٧)	مصروف ضريبة الدخل
٩٦ . . .	١٢١ ٢٥٠	ربح السنة من العمليات المستمرة

١٠٠ المواقف المصرية – العدد ١٥٨ ذليع (أ) في ٩ يوليو سنة ٢٠١٥

بالآلف جنيه مصري	
٢٠١٩	٢٠١٥
(٣٠ ٥٠٠)	-
	ربح (خسائر) السنة من عمليات غير
	المستمرة (بعد خصم ضريبة لدخل)
٦٥ ٥٠٠	١٢١ ٢٥٠
	ربح للسنة
	الربح الخالص بكل من :
٥٢ ٤٠٠	٩٧ ٠٠٠
	مالكي للشركة الأم
١٣ ١٠٠	٢٤ ٢٥٠
	حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة
٦٥ ٥٠٠	١٢١ ٢٥٠
٠.٢٠	٠.٤٦
	نصيب السهم الأصيلي والمخفض في الأرباح

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

شركة إ ب ج
قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة
عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠
(ثيوب للمصروفات طبقاً لطبيعتها)

بالآلاف جنيه مصري

٢٠٠٩	٢٠١٠	
٣٥٥,٠٠٠	٣٩٠,٠٠٠	المبيعات / الإيرادات
١١,٣٠٠	٢٠,٦٦٧	إيرادات أخرى
(١٠٧,٩٠٠)	(١١٥,١٠٠)	لتغيرات في مخزون البضاعة لثمة وغير لثمة
١٥,٠٠٠	١٦,٠٠٠	أعمال تمت من قبل تمتشأة وتم رسمتها
(٩٢,٠٠٠)	(٩٦,٠٠٠)	مراد خام ومهمات مستخدمة
(٤٣,٠٠٠)	(٤٥,٠٠٠)	تكلفة مزيا العاملين
(١٧,٠٠٠)	(١٩,٠٠٠)	الإهلاك والإستهلاك
-	(٤,٠٠٠)	لنسمات قيمة الأصول لثابة وغير ملموسة
(٥,٥٠٠)	(٦,٠٠٠)	مصروفات أخرى (مع تحليلها تحليلاً مناسباً بالإيصالات)
(١٨,٠٠٠)	(١٥,٠٠٠)	مصروفات تمويلية
٢٠,١٠٠	٣٥,١٠٠	إيرادات استثمارات في شركات شقيقة (م)
١٢٨,٠٠٠	١٩١,٦٦٧	الأرباح قبل الضريبة
(٣٢,٠٠٠)	(٤١,٤١٧)	مصروف ضريبة للدخل
٩٦,٠٠٠	١٤١,٢٥٠	ربح قائمة من للمعاملات المستمرة
(٣٠,٥٠٠)	-	ربح (خسائر) السنة من العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)
٦٥,٥٠٠	١٤١,٢٥٠	ربح للسنة
		الربح الخالص بكل من :
٥٢,٤٠٠	٩٧,٠٠٠	مالكي الشركة الأم
١٣,١٠٠	٢٤,٢٥٠	حقوق الأقلية / الحقوق غير للسيطرة
٦٥,٥٠٠	١٢١,٢٥٠	
٠,٢٠	٠,٤٦	نصيب منهم الأساسى والمخفض في الأرباح

(م) تصيب مالكي شركة الأم من الأرباح في الشركات لشقيقة يكون بعد خصم المصيرية وتصب حقوق الأقلية / الحقوق غير للسيطرة الخاصة بالشركات الشقيقة .

شركة أب ج

قائمة الدخل الشامل للمجموعة
عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

بالآلاف جنيه مصري

٢٠١٠	٢٠٠٩	
١٢١,٢٥٠	٦٥,٥٠٠	ربح السنة
		الدخل الشامل الآخر
٥,٣٣٤	١٠,٦٦٧	فروقات العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية (١)
(٢٤,٠٠٠)	٢٦,٦٦٧	الأصول المأهولة لبيع
(٦٦٧)	(٤,٠٠٠)	مغطاة بالتدفق النقدي (٢)
(٦٦٧)	١,٣٣٣	الأرباح (خسائر) الإكثورية عن نظم لمزايا المحددة للمعاشات
١٣٣٣	٢٦٦٧	نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر في الشركات الشقيقة (٣)
٤,٦٦٧	(٩,٣٣٤)	مضريبة الدخل المتعلقة بعناصر الدخل الشامل الأخرى (٤)
(١٤,٠٠٠)	٢٨,٠٠٠	مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم للمضريبة
١٠٧,٢٥٠	٩٣,٥٠٠	إجمالي الدخل الشامل عن السنة
		إجمالي الدخل الشامل الخالص بكل من :
٨٥,٨٠٠	٧٤,٨٠٠	مالكي الشركة الأم
٢١,٤٥٠	١٨,٧٠٠	حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة
١٠٧,٢٥٠	٩٣,٥٠٠	

(١) العرض للمرضع أعلاه عرض تجميعي مع الإصاح مع أرباح أو خسائر العم والتشويك المتعلقة بإعادة التوزيع بالإصاحات ، وبطريقة بديلة يمكن استخدام عرضها لجماليها.

(٢) لنصيب مالكي الشركة الأم من الدخل الشامل الآخر في الشركات الشقيقة يكون بعد خصم المضريبة ونصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة الخاصة بالشركات الشقيقة .

(٣) يتم الإصاح بالإيداع من مضريبة الدخل المتعلقة بكن مكرر من الدخل الشامل الآخر .

الجزء الثالث: لقوائم للمالية المستقلة

يمكن الأسترشك بنموذج لقوائم للمالية للمنعدة في تصوير لقوائم للمالية المستقلة مع مراعاة ما يلي :

(١) ضرورة حذنة لقوائم بأنها مستقلة

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

الجزء الرابع :

شركة ا ب ج
الإفصاح عن الدخل للشمل الآخر

٢٠١٩	٢٠١٨	
		الدخل الشامل الآخر
١٠,١٩٧	٤,٧٢٤	فروق العملة للناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية ^(١)
		الاستثمارات المالية المتاحة للبيع .
٢٠,٦٦٧	١,٢٣٣	المكاسب للناتجة خلال السنة
		يخصم: نسبيات إعادة التوزيع للمكاسب المثبتة
(١٠,٠٠٠)	(٢٥,٧٧٣)	في الأرباح أو الخسائر
٢٦,٦٦٧	(٢٤,٠٠٠)	
		تغطية التدفق النقدي -
(١٠,٠٠٠)	(٤,٦٦٧)	المكاسب (الخسائر) الفائقة خلال السنة
		يخصم: نسبيات إعادة التوزيع للمكاسب (الخسائر)
	٢,٧٧٣	المثبتة في الأرباح أو الخسائر
		يخصم: نسبيات المبلغ المرحولة إلى الرصيد الدوري
(٤,٠٠٠)	(١٦٧)	الأولى للبند المخطط
		الأرباح (الخسائر) الإكتورية من نظم قمرات المحنة
١,٣٣٣	(١٦٧)	للمعاملات
		نسب الممنشة من الدخل الشمل الآخر في الشركات
٢٦٦٧	١,٣٣٣	الصيقة
٣٧,٣٣٤	(١٨,٦٦٧)	الدخل الشامل الآخر
(٩,٣٣٤)	١,٦٦٧	ضريبة الدخل المتعلقة ببند الدخل الشامل الأخرى ^(٢)
٢٨,٠٠٠	(١٧,٠٠٠)	إجمالي الدخل الشامل الآخر عن السنة

(و) نصيب ملكي للشركة الأم من الدخل الشامل الآخر في الشركات النشطة يكون بعد خصم الضريبة ونصيب حقوق الأقلية / المطلق غير المسيطرة الخاصة بالشركات النشطة .

(ز) يتم الإفصاح بالإشتمال من ضريبة الدخل على الدخل الممنعة بكل مليون من دخل شمل الآخر .

شركة أ ب ج

الإنتاج من لدر الضريبة المتوقعة بكل بند من بنود الدخل الخارج

إجماليات

السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

٢٠١٩	٢٠١٠		
مبلغ بعد الضريبة	مبلغ قبل الضريبة	مبلغ بعد الضريبة	مبلغ قبل الضريبة
مربح (مضروقات) ضريبة	مبلغ قبل الضريبة	مربح (مضروقات) ضريبة	مبلغ قبل الضريبة
٨,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٤,٠٠٠	٥,٠٠٠
٢٠,٠٠٠	٢٩,٠٠٠	١٨,٠٠٠	٢٤,٠٠٠
(٢,٠٠٠)	(٤,٠٠٠)	(٥٠٠)	(٩٠٠)
١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	(٥٠٠)	(٩٠٠)
٢٠,٠٠	٢٩,٠٠	١٠,٠٠	١٣,٠٠
٢٨,٠٠٠	٣٧,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٤٨,٠٠٠

لدر الدخل المنتهية الثانية عن ترقية المبيعات الأجنبية

الاستثمارات المتوقعة للتأمين

نقدية الدخل للتأمين

الزيادة (المصروف) الإضافية من نظم التأمين المحددة للمعاملات

نصيب طائفة من الدخل لتأمين الآخر في الشركات المشتركة

الدخل الإضافي الآخر

الجزء السادس : مثال توضيحي لتحديد تسويات إعادة القريب

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

يعطى الإرشاد توضيحاً لكيفية حساب تسويات إعادة القريب للأصول المملوكة المتاحة للبيع والمعتزف بها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) .

في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ ، أشرت شركة أ ب ج ١,٠٠٠ سهم (أدوات حقوق الملكية) بسعر ١٠ جنيه لكل سهم وقامت بتحويلها كمحاكاة للبيع . وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ كانت القيمة للعنلة للأدوات ١٢ ، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ ، ارتفعت القيمة العادلة إلى ١٥ جنيه بيعت كافة الأدوات في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ ، ولم يتم الإعلان عن توزيعات على تلك الأدوات خلال المدة التي كانت الأدوات فيها في حوزة شركة أ ب ج. سعر للضريبة الساري وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" هو ٣٠%.

حساب المكاسب

قبل الضريبة	ضريبة الدخل	الصافي بعد الضريبة
للمكاسب المعترف بها ضمن الدخل		
لشامل الآخر :		
للعلم لمنتهى في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	(٦٠٠)	١,٤٠٠
للعلم لمنتهى في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦	(٩٠٠)	٢,١٠٠
للعلم لمنتهى في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧		
إجمالي المكاسب	(١,٥٠٠)	٢,٥٠٠

المبالغ التي قيدت في الأرباح أو الخصائر (إقامة الدخل) والدخل الشامل الآخر للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ ، ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ .

١٠٨ الموقنتع المصرية – العدد ١٥٨ ذليع (أ) في ٩ يوليو سنة ٢٠١٥

٢٠٠٦	٢٠٠٧	
		الربح أو الخسارة
	٥,٠٠٠	للمكسب من بيع الأتوات
	(١,٥٠٠)	مصروف ضريبة لدخل
	٣,٥٠٠	صافى الربح للمعترف به في الأرباح أو الخسائر
		الدخل للشامل الأخر
٢,٠٠٠	٣,٠٠٠	للمكسب الناتج خلال العلم
-	(٥,٠٠٠)	تسوية إعادة تقييم
(٦٠٠)	٦٠٠	ضريبة الدخل المتوقعة بالدخل الشامل الأخر
١,٤٠٠	(١,٤٠٠)	صافى المكسب (الخسارة) المعترف بها في الدخل
١,٤٠٠	٣,١٠٠	لشامل الأخر

الجزء السابع : أمثلة توضيحية لفصلحت رأس المال (للفقرات من '١٣٤' إلى '١٣٦')
لمنشأة ليست مؤسسة مالية تخضع لهيئة رقابية

يوضح المثال التالي تطبيق الفقرتين "١٣٤" و "١٣٥" بالنسبة لمشأة لا تعتبر مؤسسة مالية تخضع لهيئة رقابية ولا تخضع لمطلب يتعلق برأس مال مفروض عليها خارجياً . في هذا المثال ، تراقب منشأة رأس المال من خلال استخدام نسبة لقروض لرأس المال المعدل . وقد تستخدم منشآت أخرى طرقاً مختلفة لمرافقة رأس المال . كما أن للمثال بسائط نسبية . وتقرر المنشأة ، في ضوء ظروفها ، مقدار التفاصيل التي تقدمها لامتثال متطلبات الفقرتين "١٣٤" و "١٣٥" .

الحقائق

تنتج المجموعة (أ) سيارات وشيما . وتشكل المجموعة (أ) على شركة مالية تابعة لتعمير العملاء ، وتحديد 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 هي :

- * حماية قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة بحيث تكون قادرة على مواصلة توفير عوائد للمساهمين والمزايا للأطراف الأخرى لأصحاب 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 في ضوء التغيرات في الأحوال الاقتصادية وحاصلات المخاطر في الأصول الأساسية . ومن أجل المحافظة على هيكل رأس المال أو تعديله ، قد تعدل المجموعة مبلغ التوزيعات المدفوعة للمساهمين أو تقوم ببرد رأس المال إلى المساهمين أو تصدر أسهم جديدة أو تباع الأصول لخفض الديون وبشكل متسق مع الآخرين في القطاع ، تراقب المجموعة رأس المال على أساس نسبة الدين إلى رأس المال المعدل . ونحسب هذه النسبة كصافي الدين ÷ رأس المال المعدل . ويتم حساب صافي

الدين على أنه إجمالي الدين (كما تعرضه قائمة المركز المالي) مخصصاً منه لتغطية وما في حكمها - وينضمن رأس المال المعدل كافة مكونات حقوق الملكية (أي أسهم رأس المال وعلاوة الإصدار وحصة خير قوى السيطرة والأرباح المرحلة واحتياطي إعادة التقييم) فيما عدا المبالغ المتراكمة في حقوق الملكية للمنطقة بتغطية التدفق النقدي ويشمل رأس المال أيضاً بعضاً من أشكال الدين المساند.

خلال ٢٠١٠ ، كانت استراتيجية المجموعة ، التي لم تتغير منذ ٢٠٠٩ ، أن تحفظ على نسبة الدين إلى رأس المال المعدل عند القيمة الأدنى من المدى ١ : ٦ إلى ١ : ٧ ، من أجل تأمين للممول على التمويل بتكلفة معقولة من خلال الحفاظ على درجة ملاءمة BB . وكانت نسبة الدين إلى رأس المال الذي تم تعديله في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ كما يلي :

٣١ ديسمبر ٢٠٠٩	٣١ ديسمبر ٢٠١٠	
١,١٠٠	١,٠٠٠	إجمالي الدين
(١٤٠)	(٩١)	يخصم: النقدية وما في حكمها
٩٥٠	٩١٠	صافي الدين
١٠٥	١١٠	إجمالي حقوق الملكية
٣٨	٣٨	يضاف : أدوات الدين المساند
(٥)	(١٠)	يخصم: المبالغ المتراكمة في حقوق الملكية للمنطقة بتغطية التدفق النقدي
١٣٨	١٣٨	رأس المال المعدل
٦,٩	٦,٦	نسبة الدين إلى رأس المال المعدل

نتج الانخفاض في نسبة الدين إلى رأس المال المعدل بشكل رئيسي في ٢٠١٠ نتيجة لخفض صافي الدين الذي طرأ على بيع شركة "س" التابعة . ونتيجة لخفض صافي الدين وتحسنت الربحية وتم تخفيض مستوى الأرصدة المدينة كما زادت قيمة توزيعات الأرباح في ٢٠١٠ للعام (من ٢,٥ في ٢٠٠٩).

منشأة لم تلتزم بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً

يوضح للمثال التالي تطبيق لفقرة ١٣٥ (هـ) عتمة لا تكون المنشأة قد التزمت بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً خلال الفترة ، وسنم عرض الإيضاحات الأخرى للدعاء بالمتطلبات الأخرى للفرقتين '١٢٤' ، '١٣٥'.

الحقائق

تقدم المنشأة (أ) خدمات مالية لعملائها ، وهي خاضعة لمتطلبات خاصة برأس المال تفرضها هيئة رقابية (ب) ، وخلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ لم تلتزم المنشأة (أ) بمتطلبات رأس المال التي تفرضها الهيئة الرقابية (ب) ، تقوم المنشأة (أ) بالإفصاح التالي لمتحقق عدم التزامها بتلك المتطلبات في فوائدها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧.

مثال على الإفصاح

قدمت المنشأة تقريرها ربع سنوي عن رأس المال طبقاً للقواعد التنظيمية عن الفترة المنتهية ٣٠ ديسمبر ٢٠١٧ في ٢٠ أكتوبر ٢٠١٧ وفي تلك التاريخ كان رأس المال المطلوب للمنشأة (أ) أقل من متطلب رأس المال الذي يفرضه الرقيب (ب) بمقدار ١ مليون جنيه ، ونتيجة لذلك طلب من المنشأة (أ) تقديم خطة إلى الجهة الرقابية تبين فيها كيف ستزيد رأس مالها إلى المبلغ المطلوب ، وقد قدمت المنشأة (أ) خطة تطلبت بيع جزء من محافظتها غير المقيدة الخاصة بحقوق الملكية بمبلغ رصيده الدفترى البالغ ١١,٥ مليون جنيه في الربع الرابع من عام ٢٠١٧ . وفي الربع الرابع من عام ٢٠١٧ باعت المنشأة محافظتها الخاصة بالاستثمار دو الفاتدة الثابتة مقابل ١٢,٦ مليون جنيه ، والتزمت بمتطلبات الرقيب الخاصة برأس المال

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٢) المعدل ٢٠١٥

المخزون

معيـار المحاسبة المصري رقم (٢) المعدل ٢٠١٥ المخزون

المحتويات

١	<u>هدف المعيار</u>
٥-٢	<u>نطاق المعيار</u>
٨-٦	<u>تواريخ</u>
٣٣-٩	<u>قياس المخزون</u>
٢٢-١٠	<u>تكلفة المخزون</u>
١١	<u>تكلفة شراء</u>
١٤-١٢	<u>تكلفة تشكيل</u>
١٨-١٥	<u>للتكاليف الأخرى</u>
١٩	<u>تكلفة المخزون في المتطلبات الخدمية</u>
٢٠	<u>تكلفة المنتجات الزراعية المحصودة من الأصول البيولوجية</u>
٢٢-٢١	<u>أساليب قياس للتكلفة</u>
٢٧-٢٣	<u>طرق حساب التكلفة</u>
٣٣-٢٨	<u>صافي القيمة البسيطة</u>
٣٥-٣٤	<u>الاعتراف بالمصروف</u>
٣٩-٣٦	<u>الإفصاح</u>

(أ) منتهي المحاصيل الزراعية ولا على منتوجات الغابات والمحاصلات الزراعية بعد حصادها والمعلان ومنتجاتها حيث أن هذه المنتوجات يتم تقييمها على أساس صافي قيمة استردادية محددة وفقاً لممارسك واسطة متعارف عليها في هذه الصناعات. وعند تقييم هذه الأنواع من المحزون على أساس صافي القيمة الاستردادية يتم الاعتراف بالتغير في قيمة المحزون في الأرباح أو الخسائر (إقامة الدخل) في الفترة التي حدث فيها ذلك للتغير.

(ب) السمسرة للمتاجرون في السلع الأولية الذين يقيمون مخزونهم منها بالقيمة العادلة مخصصاً منها لتكاليف اللازمة للبيع ، ويتم الاعتراف بالتغير (في القيمة العادلة للمخزون مخصصاً منها لتكاليف اللازمة للبيع) في الأرباح أو الخسائر (القيمة المتقل) في الفترة التي حدث فيها ذلك التغير .

٤- يقاس المخزون المشار إليه في الفقرة ٣(أ) بصافي القيمة الاسمية في مرحلة معينة من الإنتاج. ويطبق هذا على سبيل المثال: عندما يكون حصاد المحاصيل الزراعية أو استخراج المعادن قد تم وبشرط أن يكون بيعها مؤكداً وفقاً لحد أجل أو ضمان حكومي أو عندما يتولد لها سوقاً نشطاً وتكون مخاطر عدم القدرة على البيع لا تذكر. وتستخدم هذه الأنواع من المخزون من تطبيق متطلبات القياس فقط الواردة في هذا المعيار .

٥- للسمسرة المتلجرون هم من يقومون بشراء أو بيع السلع الأولية لحساب الغير أو لصالحهم. والمخزون المشار إليه في الفقرة ٣(ب) يتم اقتلاؤه في الأساس بغرض بيعه في المستقبل للغير وتحقيق ربح من التقلبات في سعر أو هائل (صولة) السمسار. وعندما يتم قياس هذه الأنواع من المخزون (بالقيمة العادلة مخصصاً منها لتكاليف اللازمة للبيع) فإنها تستخدم من تطبيق متطلبات القياس فقط الواردة في هذا المعيار .

تعريفات

٦- تستخدم للمصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور لرين كل منها:

المخزون هو أصول:

- (أ) محتفظ بها بغرض البيع ضمن النشاط لمختار للمنشأة.
- (ب) أو (ج) في مرحلة الإنتاج ليسيج قابلاً للبيع.
- (ج) أو (ب) في شكل مواد خلم أو هومات سيتم استخدامها في العملية الإنتاجية أو في تقديم الخدمات.

صافي القيمة السمية : هو السعر التقديري للبيع من خلال النشاط العادي للمعيار التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

القيمة العادلة : هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

- ٧- يشير صافي القيمة الاستردادية إلى صافي القيمة الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في إطار نشاطها المعتاد، في حين أن القيمة للعلة تعكس للقيمة التي يمكن تبادل نفس للمخزون بها بين بائع ومشتري ذوي رغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق بالسوق. ومن ثم فإن صافي القيمة الاستردادية يعكس قيمة محددة للمنشأة في حين أن ذلك لا ينطبق على القيمة للعلة. ومن هنا فإن صافي القيمة الاستردادية قد لا يساوي القيمة للعلة بعد تخفيضها بالتكاليف اللازمة للبيع.
- ٨- تشمل بنود المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها بغرض إعادة بيعها بما في ذلك - على سبيل المثال - البضاعة المحتفظ بها بغرض إعادة البيع والمشتراة بواسطة تاجر تجزئة، أو الأراضي والمباني والأثاث الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة البيع. وتشمل بنود المخزون أيضاً البضاعة القائمة المنتجة لم تكن لا تزال تحت التشغيل بواسطة المنشأة كما تشمل أيضاً المواد الخام والمهمات المنتظر استخدامها في عملية الإنتاج. وفي حالة المتشكك في تقديم خدمات - يتضمن المخزون تكاليف الخدمة كما هي موضحة في الفترة '١٩' والتي لم يتحقق لإيرك لمتعلق بها بعد إرجاع معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

قياس المخزون

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

تكلفة المخزون

- ١٠- تتضمن تكلفة مخزون تكلفة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الجاهزة.

تكاليف الشراء

- ١١- تتضمن تكاليف الشراء ثمن الشراء ورسوم الاستيراد على الواردات (الرسوم الجمركية على البضود المستوردة) والضرائب والرسوم الأخرى (فيما عدا التي تسردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية) وتكاليف نقل والمداولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات القائمة والمواد الخام والخدمات ويمستزل الخصم التجاري والمبسوحات والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكاليف الشراء.

تكاليف التشكيل

- ١٢- تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التي ترتبط مباشرة بعمليات الإنتاج مثل العمالة المباشرة كما تتضمن أيضاً توزيع منهجي (مطابق) لتكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي تتحملها المنشأة في سبيل تشكيل وتحويل المواد الخام إلى بضاعة تامة المنتج.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة فثبته بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل إهلاك وسيانة مباني ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع.

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

١٣- يتم توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة فثبته على تكاليف التشكيل بناء على الطقة العديدة للأصول الإنتاجية. وتعرف الطقة للعلاية بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط على مدار عدد من الفترات أو المواسم في ظل ظروف لعالية على أن يؤخذ في الاعتبار مقدار الطقة لمفقودة فثبته عن فصيلة المخطط لها مسبقاً. ويمكن استخدام مستوى الإنتاج الفعلي أو كلاً مقارباً للطقة للعلاية للإنتاج. ويجب مراعاة عدم تحميل للوحدات المنتجة بأية زيادة في مقدار تكاليف الإنتاج غير المباشرة فثبته كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود طقة عاطلة. أما بالنسبة لتكاليف غير المباشرة التي لا يتم توزيعها على الإنتاج فيستوفى بها كمصروف في الفترة التي يتم تكديدها فيها. ونخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة إنتاج في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج منخفضاً بشكل غير طبيعي حتى لا يكون المصروف موقماً بأعلى من تكلفته. وتحمل التكاليف غير المباشرة المتغيرة على كل وحدة إنتاج على أسس الاستخدام الفعلي لطقة الأصول الإنتاجية.

١٤- قد تسفر العملية الإنتاجية عن خروج أكثر من منتج في نفس الوقت. وقد يحدث ذلك عندما يتم إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسي وآخر فرعي. وعندما لا تكون تكاليف التشكيل قابلة للتحديد لكل منتج على حده عندئذ يتم توزيعها بين المنتجات باستخدام أسس منطقية وثابتة.

وقد يتم لتوزيع - مثلاً - على أسس القيمة القمبية لمبيعات كل منتج سواء في المرحلة الإنتاجية التي تصبغ المنتجات عندها قابلة للفصل أو عند إتمام الإنتاج. عادة ما تكون معظم المنتجات الفرعية بطبيعتها ذات قيمة متنية. وفي هذه الحالة يتم قبول وحدات المنتج الفرعي غالباً على أسس صافي القيمة القمبية ونخفض بها تكلفة المنتج الرئيسي ونتيجة لذلك لا تختلف القيمة القمبية للمنتج الرئيسي كثيراً عن تكلفته.

التكاليف الأخرى

- ١٥- تدرج التكاليف الأخرى ضمن تكلفة المخزون فقط إذا ما تكبدتها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهن، فكل سييل المقال؛ قد يكون من فملائكم أحياناً نحصيل للتكاليف غير المباشرة التي لا ترتبط بالإنتاج أو تكاليف تصميم منتجات لملاء مستخدمين ضمن تكلفة المخزون.
- ١٦- ومن أنظمة لتكاليف التي تستبعد من تكلفة المخزون ويعترف بها كمصروف في الفترة التي يتم تكبدتها بها:
- (أ) للفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
- و (ب) تكاليف للتخزين إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج.
- و (ج) المصروفات الإدارية العامة التي لا تسهم في الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهن.
- و (د) التكاليف التسببية.
- ١٧- يحدد معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) تكاليف الاقتراض في حالات محدودة يجوز فيها تحميل تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة المخزون.
- ١٨- قد تقوم منشأة بشراء مخزون يشروط صدك مؤجل، وعندما ينطوى الاتفاق فلياً على عنصر تمويل يتم الاعتراف بهذا العنصر كمصروف فوائد على مدار فترة التمويل ويتحدد بالفرق بين سعر الشراء بشروط الائتمان العادية والبيع المدفوع.
- تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية**
- ١٩- في الحالات التي ينشأ فيها مخزون لدى منشأة خدمية يتم قياسه بتكلفة إنتاجه. وتتكون تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين للعقامين مباشرة على تقديم الخدمة بما في ذلك المشرفين والمصروفات غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة. ولا تدخل تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بحوظلي البيع والعمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون بل يتم الاعتراف بها كمصروفات في فترة التي تكبدت خلالها. ولا يتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت الخدمية هوامش ربح أو أي تكاليف إدارية أخرى لا تتعلق بتقديم تلك الخدمات وهي التكاليف التي عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة الذي يتقاضاه مقدم الخدمة.

تكلفة المنتجات الزراعية للمحصولات من الأصول البيولوجية

٢٠- وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة" يتم لقياس الأولي لمخزون للحاصلات الذي تقوم للمنشاء بحصلته من الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف اللازمة للبيع في تاريخ الحصاد. وبعد نقطة الحصاد يخضع ذلك للمخزون لمتطلبات القياس الواردة بهذا المعيار "رلم (٢)" ومن ثم تحترق قيمة للقياس الأولي التي تحددت طبقاً للمعيار رقم (٣٥) بمثابة تكلفة المخزون في تاريخ تطبيق معيار المخزون هذا.

أساليب قياس التكلفة

٢١- قد تستخدم أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل طريقة للتكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة لممولتها إذا كان استخدام تلك الأساليب سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية. وتخصب لتكاليف المعيارية على أساس المسويات العادية لاستخدام للمواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة ولطاقة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصورة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الظروف الحالية.

٢٢- تستخدم طريقة سعر التجزئة عالياً لمعرفة المنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة وذلك لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من بنود كثيرة للعدد وسريعة التغير وذات هامش ربحية متائلة وحيث يتحذر من قناعة العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها. وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة لبيعية للمخزون بنسبة هامش ربح سالمة.

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

طرق حساب التكلفة

٢٣- بالنسبة لبنود المخزون المحددة بذاتها (بنود المخزون التي لا تدخل محل بيعها) والبضائع والخدمات التي يتم إنتاجها وحصلها وربطها بمشروعات معينة فيتم تحميلها بعناصر التكاليف الخاصة بها باستخدام طريقة "التمييز المحدد للتكلفة".

٢٤- يقصد بطريقة التمييز المحدد للتكلفة أن تتسبب تكاليف معينة إلى وحدات محددة من المخزون. ونصنع هذه المعالجة لبنود المخزون التي يتم فصلها بفرض استخدامها في مشروع محدد بغض النظر عما إذا كتبت تلك البنود قد تم شرفها أو إنتاجها، إلا أن التمييز المحدد للتكاليف لا يتسبب بنود المخزون ذات الأعداد الكبيرة التي عادة ما تدخل محل بيعها للبعض لأن طريقة انتقاء المنشأة للبنود التي تبقى في المخزون يمكن أن تستغل في مثل تلك الحالات للحصول على آثار محددة سلفاً على الربح أو الخسارة.

٢٥- تستخدم طريقة الوارد أولاً بصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح في تحميل تكلفة المخزون في حالات بنود المخزون بخلاف تلك المشار إليها بالفقرة رقم "٢٢"

وعلى المنشأة استخدام نفس طريقة حساب لتكلفة لكل أنواع المخزون التي 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 في أحد لقطاعات استخدام مخزن للمنشأة عن نفس المخزون المستخدم في قطاع آخر، ومع ذلك فإن اختلاف المنطقة الجغرافية التي يحتفظ بالمخزون فيها (أو الاختلاف في اللوائح الضريبية ذات المناطق) لا يعتبر مبرراً كلياً في حد ذاته لاستخدام طرق مختلفة لحساب لتكلفة لنفس نوع المخزون.

٢٧- تفترض طريقة الوارد أولاً - بصرف أولاً أن بنود المخزون التي يتم شراؤها أولاً هي التي يتم بيعها أولاً وبالتالي فإن البنود التي تبقى في المخازن في نهاية الفترة هي أحدث بنود تم شراؤها أو إنتاجها. بينما تتحدد تكلفة كل بند طبقاً لطريقة "المتوسط المرجح للتكلفة" على أساس المتوسط المرجح لتكلفة وحدات متماثلة في بداية الفترة وتكلفة للوحدات المتماثلة المشتراة أو المنتجة من نفس البند خلال نفس الفترة. ويحذف المتوسط إما على أساس دوري أو كلما تم إغلاق شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشأة.

مبادئ القيمة البيعية

٢٨- قد لا تسترد تكلفة المخزون إذا ما تعرض للتلف أو التدمير الكلي أو الجزئي أو إذا انخفض سعر بيعه. كما قد لا تسترد تكلفة المخزون أيضاً إذا زالت التكلفة التقديرية لإتمامه أو زالت التكلفة التقديرية المتوقع تحملها لإتمام عملية بيعه عن سعر البيع. وفي الواقع العملي فإن تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته ليصل إلى صافي قيمته للبيعية 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 للمخزون إلى صافي قيمته للبيعية على أساس كل بند على حده، إلا أنه في بعض الأحوال قد يكون مناسباً تجميع البنود المتماثلة والمرتبطة ببعضها في مجموعات، وقد يطبق ذلك على سبيل المثال: بتسمية بنود المخزون للمنطقة بنفس خط الإنتاج والتي لها نفس الغرض أو نفس الاستخدامات النهائية والتي يتم إنتاجها وتسويقها في 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 إجمالي (أو كوحدة واحدة) طبقاً للأساس الثرييب المستخدم لذلك للمخزون مثل: البضاعة قائمة أو كل بنود المخزون في 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 صافي القيمة للبعية على أفضل الأداة المتاحة التي يمكن أن يعد بها وقت إعداد هذه التقديرات عن القيم المتوقعة تحققها من بنود المخزون. وتأخذ هذه التقديرات في الاعتبار التغيرات في السعر أو التكلفة التي ترتبط مباشرة بالأحداث تقع بعد توزيع العوالم المالية (الأحداث لاحقاً) وذلك إلى المدى الذي يؤكد فيه تلك الأحداث ظروفاً كانت قائمة في نهاية الفترة.

٣١- عند تقدير صافي القيمة للبعية يجب أن تأخذ المنشأة في اعتبارها أيضاً لفرض من الاحتفاظ بالمخزون. فعلى سبيل المثال: يتم حساب صافي القيمة للبعية 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 في المخازن ، عندئذ تتحدد صافي القيمة للبعية لكمية فائضة على أساس أسعار البيع العامة. وقد تنشأ مخصصات نتيجة تنفيذ عقود بيع ملزمة تزيد في كمياتها عن كمية المخزون المحتفظ به أو قد تنشأ مخصصات عن عقود شراء ملزمة. وتعالج تلك المخصصات طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والائتمانات المحتملة والاصول المحتملة".

٣٢- لا يتم تخفيض قيمة المواد والمنتجات الأخرى المحتفظ بها بفرض الاستخدام في عملية إنتاج أقل من التكلفة إذا ما كانت المنتجات القائمة التي تدخل فيها تلك المواد والمنتجات من المتوقع أن تنافس بالتكلفة أو بأعلى منها. إلا أنه عندما يحدث انخفاض في سعر المواد فقد يشير ذلك إلى احتمال أن تزيد تكلفة المنتجات القائمة عن صافي قيمتها للبعية ، لذا يصبح من الواجب أن تخفض قيمة هذه المواد إلى صافي القيمة للبعية ، ويكون الفضل مقبوس للقيمة للبعية في هذه الحالة هو تكلفة الإحلال لهذه المواد.

٣٣- تقوم المنشأة في كل فترة تالية للتخفيض، بتقدير جديد لصافي القيمة للبعية. فإذا لم تعد الظروف التي تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلى أقل من التكلفة موجودة أو عندما يوجد دليل واضح عن زيادة في صافي القيمة للبعية بسبب ظروف اقتصادية مخبرة ، عندئذ يتم رد مبلغ التخفيض وذلك في حدود المبالغ التي سبق تخفيض قيمة المخزون بها ويحدث نظير قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافي القيمة للبعية المعدلة أيهما أقل. ويحدث هذا على سبيل المثال: عندما ينخفض سعر بيع أحد بنود المخزون في فترة معينة ويتم تخفيض قيمته الفدرية تتصل إلى صافي القيمة للبعية ثم يظل ضمن المخزون لفترة تالية يرتفع خلالها سعر بيعه.

الاعتراف بالمصروف

٣٤- عندما يباع المخزون فإن القيمة الدفترية للمخزون المباع يعترف بها كمصروف في نفس الفترة التي يعترف فيها بالإيراد الناتج عن بيعه. ويعترف أيضا بأي تخفيض في قيمة المخزون ناتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية وكذا بكافة الخسائر الأخرى للمخزون كمصروف في الفترة التي يحدث بها التخفيض أو الخسارة. وتعالج أي مبالغ مرتدة (من تخفيضات سبق إجرائها على قيمة المخزون) نتيجة فريدة في صافي قيمته البيعية للمخزون كتخفيض في تكلفة المخزون المباع في الفترة التي تم فرد فيها.

٣٥- قد تحمل بعض بنود المخزون على حسابات لوصول أخرى كما هو الحال على سبيل المثال بالنسبة للمخزون المستخدم كأحد مكونات أصل من الأصول الثابتة المنشأة ذاتيا. و على المنشأة التي استخدمت هذا الأسلوب في تحميل المخزون على أصل آخر أن تعترف بهذا المخزون كمصروف على مدار العمر الافتراضي لأصل.

الإفصاح

٣٦- على المنشأة أن توضح في القوائم المالية عما يلي :

- (أ) السياسات المحاسبية المتبعة في قياس قيمة المخزون بما في ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة .
- (ب) إجمالي القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية لكل مجموعة من بنود المخزون المبوبة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة.
- (ج) القيمة الدفترية للمخزون المدرج بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف اللازمة للبيع.
- (د) قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروف خلال الفترة.
- (هـ) قيمة أي تخفيض على المخزون اعترف به كمصروف وفقا للمعالجة الواردة بالفقرة ٣٤ من هذا المعيار.
- (و) قيمة أي رد (لتخفيض في قيمة المخزون) تم معالجته كتخفيض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة وفقا للفقرة ٣٤.
- (ز) الظروف أو الأحداث التي أدت إلى رد لتخفيض في قيمة المخزون طبقا للفقرة ٣٤.
- (ح) القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان لالتزامات .

- ٣٧- تُعبر للمعلومات عن التقييم لادفترية للتبويبات المختلفة للمخزون وكذلك عن مدى التغيرات في هذه الأصول مبنية لمستخدمى الفرائم المالية. وتشمل للتبويبات الشائعة لتبوتد للمخزون؛ قبضاعة للمشتراة بفرض البيع ومهمات الإنتاج ، والمواد ، والإنتاج تحت التشغيل ، والإنتاج قائم. ويمكن وصف تبوتد للمخزون في منشآت تقديم لخدمات كإنتاج تحت التشغيل.
- ٣٨- تتكون قيمة للمخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة والذي غالبا ما يشار إليه بتكلفة لوجدهات لمبااعة من: تكاليف قتي سبق تحميلها ضمن قيمة للمخزون لذي تم بيعه خلال الفترة بالإضافة إلى المصروفات للصناعية غير المباشرة التي لم تعمل على للمخزون وكذلك البتود غير المعنية من تكلفة إنتاج للمخزون. وقد تقتضى ظروف للمنشاء أن تدرج بعض المبالغ الأخرى أيضاً ضمن قيمة للمخزون المعترف به كمصروف خلال لفترة مثل تكاليف لتوزيع (على سبيل المثال المخزون المعد خصوصاً لعمل معين) .
- ٣٩- تستخدم بعض المنشآت نماذج مختلفة للأرباح أو الخسائر (قائمة دخل) والتي تؤدي إلى الإصاح عن مبلغ تختلف عن تكلفة المخزون لذي أعترف به كمصروف خلال لفترة (تكلفة الوجدات لمبااعة). وتعرض المنشأة وفقاً لهذا للنموذج تحليلاً للمصروفات المبوبة وفقاً لتقييماتها بحيث تفصح للمنشاء عن التكاليف المعترف بها كمصروف من المراء الخام والمهمات المستهلكة وتكاليف لصناعة والتكاليف الأخرى بالإضافة إلى قيمة سدافي لتغير في المخزون عن لفترة.

معييار المراسبة المصرى
رقم (٤) المعدل ٢٠١٥
قائمة التدفقات النقدية

معيـار للمحاسبة للمصري رقم (٤) المعدل ٢٠١٥
قائمة التدفقات النقدية

المحتويات

فقرات

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

٣٩-٣٥	الضرائب على الدخل
٣٨-٣٧	الاستثمارات في شركات تابعة وثقافة ومشروعات مشتركة
٣٩-٤٢ ب	التغير في حصص الملكية في الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى
٤٤-٤٢	المعاملات غير النقدية
٤٧ ٤٥	مكونات النقدية وما في حكمها
٥٢-٤٨	الافصاحات الأخرى
	أمثلة توضيحية
	ملحق (أ) قائمة للتدفقات نقدية تنشأ من غير المؤسسات المالية
	ملحق (ب) قائمة للتدفقات نقدية لمؤسسة مالية

معيار للمحاسبة للمصري رقم (٤) المعدل ٢٠١٥ قائمة التدفقات النقدية

هدف المعيار

تفيد المعلومات عن التدفقات النقدية لأية منشأة في إمداد مستخدمي القوائم المالية بأسس 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 في تولد التدفقات النقدية. ويهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشأة بتقديم معلومات عن التغيرات التاريخية في نقدية وما في حكمها للمنشأة وذلك عن طريق قائمة التدفقات النقدية والتي تبين 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 عرضها عرض قوائم مالية للمنشأة.

٢ - منفاه.

٣ - يهتم مستخدمو القوائم المالية بمنشأة بالاعرف على كيفية قيام المنشأة بتوليد واستخدام النقدية وما في حكمها وذلك بغرض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة وما إذا كان يمكن فنظر للتدفقة كمنتج للمنشأة أم لا كما هو الحال بالنسبة لمؤسسة مالية. وتحتاج المنشآت للتدفقة بصفة أساسية لدات الأسباب مهما تباينت أنشطتها الرئيسية التي تؤدي لتوليد الإيراد. وتحتاج المنشآت للتدفقة للقيام بعملياتها وإعداد التزماتها ولتوفير عائد للمستثمرين في تلك المنشآت. ومن ثم فإن هذا المعيار يتطلب من جميع المنشآت أن تعرض قائمة للتدفقات النقدية.

مزايا معلومات التدفق النقدي

٤ - توفر قائمة التدفقات النقدية - عندما يتم استخدامها بالاشتراك مع باقي القوائم المالية - معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات التي تحدث على صافي 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 بتوفير لوجستها مع الظروف والفرص المتغيرة. وتفيد معلومات التدفق النقدي في تقييم همد المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها كما تمكن

مستخدمي قوائم المالية من تطوير نماذج بغرض تقييم ومقارنة القيمة المالية للشركات النقدية المستقبلية المنشآت مختلفة، كما أنها تحسن من إمكانية مقارنة الأداء التشغيلي لمنشآت مختلفة نظراً لأنها تستبعد الآثار الناتجة من استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث.

٥ - تستخدم المعلومات التاريخية للتدقيق النقدي غالباً كمؤشر بقيمة وتوقيت ودرجة التنبؤ من تحقق التدفقات النقدية المستقبلية، كما لها أيضاً مساعد في فحص مدى دقة التكريرات لسابق إعدادها للتدفقات النقدية المستقبلية، واختيار العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وتأثير تغير الأسعار.

تعريفات

٢ - تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريب كل منها:

النقدية: تتضمن النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب.

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

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

أنشطة تشغيل: 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 وهي أنشطة لا تدخل ضمن ما في حكم النقدية.

أنشطة التمويل: هي أنشطة تؤدي إلى تغييرات في حجم ومكونات كل من حقوق الملكية والقروض التي نحصل عليها للمنشأة.

نقدية وما في حكمها

٧ - يحتفظ بمكونات "ما في حكم النقدية" مغرض 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 نقدي محدد ولو يكون خطر تعرضه لتغير في قيمته ضئيلاً، وعادة لا يعتبر أي استثمار من مكونات "ما في حكم النقدية" إلا إذا كان ذا تاريخ استحقاق قصير الأجل يمكن القول بأنه يمثل ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء، وتسبب الاستثمارات في الأسهم من مكونات "ما في حكم النقدية" ما لم تكن في جوهرها في حكم النقدية مثلما هو الحال بقسمة الأسهم الممتازة ذات توزيع الاسترداد المحددة والتي يتم لها قبل تاريخ استحقاقها بفترة قصيرة.

٨ - تعتبر الفروض التي تحصل عليها المنشأة من البنوك بصفة عامة بمثابة أنشطة تعويلية. ومع ذلك ففي بعض العقود تشكل بنوك المسحب على المكشوف - التي يستحق سدادها عند الطلب - جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقدية للمنشأة. وفي مثل هذه الحالات تدرج بنوك المسحب على المكشوف كأحد مكونات النقدية وما في حكمها. وتتصف مثل هذه القترينات بالذكية غالباً بتكديب 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 النقدي في بنود تدخل ضمن مكونات "ما في حكم النقدية".

عرض قائمة للتدفقات النقدية

١٠ - ينبغي أن تعرض قائمة التدفقات النقدية للتدفقات النقدية خلال الفترة موبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

١١ - تقوم المنشأة بعرض تدفقاتها النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون أكثر ملاءمة لأعمالها. ويقدم التوبيخ حسب النشاط معلومات تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالي وعلى مبلغ "النقدية" وما في حكمها للمنشأة. ويمكن استخدام هذه المعلومات أيضاً لتقييم العلاقات بين تلك الأنشطة.

١٢ - لا يتم تويب التدفقات النقدية التي تتضمنها المعاملة الواحدة بشكل مختلف. ومن الأمثلة على ذلك: سداد القرض لقرض بما في ذلك فوائد القرض، ففي حين أن المقتاة قد توب عنصر الفائدة كنشاط تشغيلي فإن أصل القرض يوب كنشاط تمويلي.

أنشطة التشغيل

١٣ - يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناتج من أنشطة التشغيل مؤشراً رئيسياً على مدى قدرة صلبات المنشأة على توليد تدفقات نقدية كافية لإعادة سداد القروض والمخاطر على القدرة التشغيلية للمنشأة وسداد توزيعات أرباح الأسهم وهي القيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل. وتفيد المعلومات المستقاة من المكونات المحددة للتدفقات النقدية التاريخية للتشغيل مع المعلومات الأخرى في المتن بالتدفقات النقدية للتشغيل هي المستقبل.

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

- (أ) المقبوضات النقدية من بيع قيصائح وتقديم الخدمات.
- (ب) المقبوضات النقدية من الإتاوات والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.
- (ج) المنفوعات النقدية للموردين مبداءاً لقيمة بضائع وخدمات.
- (د) المدفوعات النقدية إلى المملين ونيلية عنهم.
- (هـ) المقبوضات والمدفوعات النقدية لمنشأة التأمين عن الأقساط والمطالبات والائتمانات السنوية والمزايا الأخرى للوفيقية.
- (و) المدفوعات أو الاستردادات النقدية لضرائب تدخل ما لم تكن على وجه التحديد مرتبطة بأنشطة التمويل والاستثمار.
- (ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية من عقود محتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة.

قد ينشأ عن بعض المعاملات - مثل بيع لحد الأصول الثابتة - ربح أو خسارة يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر المحققة ، وتعمل التتبعات النقدية لمتعلقة بمثل هذه المعاملات كخلفات نقدية من أنشطة الاستثمار. ومع ذلك فإن المنفوعات النقدية في الأصول التي تقوم المنشأة بتصفيتها أو هبتها بغرض تأجيرها للغير والتي يتم بيعها لاحقاً في إطار الأنشطة المعتادة للمنشأة كما هو موضح في الفقرة "١٦٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) ٢ لأصول الثبنة تعتبر تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل. وتعتبر المتحصلات النقدية من الإجراءات ومن المبيعات للاحقة لتلك الأصول تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل أيضاً.

١٥- قد تحتفظ المنشأة بـ أوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها، وفي 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 كأششطة تشغيل، وبالمثل؛ فإن للسلف والقروض النقدية التي تتخذها المؤسسات المالية تبوب عادة كأششطة تشغيل نظراً لأنها تتعلق بالنشاط الرئيسي للمولد لإيراد تلك المنشأة.

أنشطة الاستثمار

١٦- يعتبر الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار مهماً حيث إن هذه التدفقات النقدية تمثل المدى الذي تم الاتفاق في حدوده لتحصون على أصول تهدف إلى توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. وعلى المنشأة ألا تنوب في مجالس التي تقوم بإيفائها كنشطة استثمار إلا لو ترتب على ذلك الاتفاق الاعتراف بأصل في قائمة المركز المالي. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار ما يلي:

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

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

(ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين في منشآت أخرى وحصول في مشروعات ذات سيطرة مشتركة (بخلاف المدفوعات في الأدوات المالية التي تعتبر من مكونات ما في حكم النقدية) وذلك التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض التمويل أو المتاجرة فيها).

(د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين في منشآت أخرى وحصول في مشروعات ذات سيطرة مشتركة (بخلاف المقبوضات من الأدوات المالية التي تعتبر من مكونات ما في حكم النقدية) وذلك التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض التمويل أو المتاجرة فيها).

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

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

(ز) المدفوعات النقدية في 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 تنوب المدفوعات عنها كأنشطة تمويلية.

و(ج) المقبوضات النقدية من عقود أجلة (Forwards) وعقود مستقبلية (Futures) وعقود خيارات (Options) وعقود مبادلة (Swaps) إلا عندما يكون الغرض من هذه العقود هو التعامل أو للمتاجرة فيها، أو عندما تكون المقبوضات منها كأنشطة تمويلية.

وعندما يتم المحاسبة عن عقد كإداة تغطية لمركز محدد فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تيوب بنفس الأسلوب الذي تيوب على أساسه التدفقات النقدية للمركز الذي يتم تغطية مخاطره.

أنشطة التمويل

١٧- يعتبر الإقصاد المستقل عن التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة للتمويل مهماً لأنه يساعد على التمييز باحتياجات أصحاب رأس مال المنشأة في التدفقات النقدية المستقبلية، ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة للتمويل ما يلي:

- (أ) للمتحصلات النقدية من إصدار أسهم أو لدوات حقوق ملكية أخرى.
- و(ب) للمنحركات النقدية للمالك لاقتناء أو استرداد أسهم المنشأة.
- و(ج) للمتحصلات النقدية من إصدار سندات دين غير مضمونة وقروض وأوراق تجارية وسندات أخرى وقروض برهن وقروض أخرى من لغير مواء قصيرة أو طويلة الأجل.
- و(د) للسداد لنقدى للعبالغ المفترضة.
- و(هـ) للمنحركات النقدية التي يقوم بها المستأجر لتخفيض الالتزام للقدم للمتعق بتأجير تمويل.

عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

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

- (أ) الطريقة المباشرة والتي يتم بمقتضاها الإقصاد عن التغيرات الرئيسية لمقبوضات النقدية والمنحركات النقدية بالاجمالي.
- (ب) الطريقة غير المباشرة والتي يتم بمقتضاها تعديل صافي الربح أو الخسارة بأثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية والمؤجلات أو الاستحقاقات الناشئة عن مقبوضات أو منحركات تشغيل ماضية أو مستقبلية بالإضافة إلى تموية آثار بنود الإيراد أو المصروف المصاحبة للتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

١٩- توفر الطريقة المباشرة معلومات قد تكون مفيدة في تقدير التكاليف النقدية للمستغلبة الأمر الذي لا يتاح في ظل استخدام الطريقة غير المباشرة. ووفقاً للطريقة المباشرة يمكن الحصول على معلومات عن للتبويضات الرغمية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية إما:

(أ) من السجلات المحاسبية للمنشأة.

لو (ب) عن طريق تعديل مجال المبيعات وتكلفة المبيعات (بفصلها في المؤسسات المالية: الدخل من الفوائد والإيرادات فمماثلة ، والفوائد المدينة والأعباء فمماثلة) وينود أخرى في قائمة الدخل بما يلي:

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

و(٢) لينود غير النقدية الأخرى.

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

٢٠- يتم تحديد صافي التكلفة النقدى من أنشطة التشغيل وفقاً للطريقة غير المباشرة عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بالآثار المتعلقة بما يلي:

(أ) التغييرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وفي حسابات مدینو ودائرو التشغيل.

و(ب) لينود غير النقدية مثل الإهلاك والمخصصات والضرائب للمؤجلة ولرباح وخسائر فعملة الأجنبية غير المحققة ولرباح الشركات الشقيقة غير الموزعة.

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

يمكن عرض صافي التكلفة النقدى من أنشطة التشغيل طبقاً للطريقة غير المباشرة بأسلوب يبين وذلك بإظهار الإيرادات والمصروفات المنصوح عنها في قائمة الدخل والتغيرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون حسابات مدینو ودائرو 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" و "٢٤" إذا ما تم عرضها بالصافي.

عرض التدفقات النقدية على أساس الصافي

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

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء إذا كانت تلك التدفقات النقدية تعكس أنشطة العمل 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 الممثل إليها في الفقرة "٢٢" (أ) ما يلي:

(أ) قبول مدد للودائع البنكية تحت الطلب لبذك.

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

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

٢٣-١ ومن أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة "٢٢" (ب) المقدمات المدفوعة في أي من البنود التالية والمنحصلات منها:

(أ) أصل المبلغ المتعلق بعملاء بطاقات الائتمان.

و(ب) شراء وبيع الاستثمارات.

و(ج) فلسفات 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 الساري (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 تاريخ التدفقات النقدية.

٢٧- يتم عرض التدفقات نقدية بالعملة الأجنبية بطريقة تتفق مع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" ويسمح ذلك باستخدام سعر صرف يقرب سعر 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 والنتيجة عن تغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية ، ولكن يجب عرض أثر التغيرات في سعر الصرف المرتبطة بينود 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 فنانيل والاستثمار والتمويل ويتضمن هذا المبلغ الفروق (إن وجدت) التي 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 على مدى كما ينبغي تبويب كل منها بطريقة متسقة من فترة لأخرى إما كنشطة تشغيل أو استثمار أو تمويل.
- ٣٢- يتم الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفوائد المدفوعة خلال فترة في قائمة التدفقات النقدية سواء تلك التي اعترفت بها المنشأة كمصروف ضمن الأرباح أو للخسائر (قائمة الدخل) أو التي تم تسجيلها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٤) الخاص بتكاليف الاقتراض.
- ٣٣- تبويب المؤسسات المالية عادةً الفوائد المدفوعة والفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم المقبوضة كتدفقات نقدية تشغيلية ولكن لا يوجد إجماع على تبويب فيما يتعلق بهذه التدفقات النقدية بالنسبة للمنشآت الأخرى. وقد تبويب الفوائد المدفوعة والفوائد وأرباح الأسهم لمقبوضة كتدفقات نقدية تشغيلية لأنها تؤثر في تحديد الربح أو الخسارة.
- وقد تبويب للفوائد المدفوعة والفوائد وأرباح الأسهم المقبوضة بدلاً من ذلك كتدفقات نقدية تمويلية كتدفقات نقدية استثمارية على التوالي لأنها تمثل تكاليف للحصول على موارد مالية أو فوائد 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 كمصدر من عناصر التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد قدرة المنشأة 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 مباشرة بأنشطة تمويل أو استثمار محددة.
- ٣٦- تنشأ ضرائب الدخل على معاملات تولد تدفقات نقدية يتم تبويبها كقائمة تدفقات أو استثمار أو تمويل في قائمة التدفقات النقدية ، وعلى الرغم من سهولة التعرف على علاقة مصروف ضريبي بأنشطة استثمارية أو تمويلية إلا أنه يتعذر عادةً من الناحية العملية تحديد التدفقات النقدية المتعلقة بالمصروف الضريبي كما أنها قد تنشأ

في فترة مختلفة عن تلك تحدث بها التغيرات النقدية من المعاملة الرئيسية ، وكذلك فإن الضرائب لمعدة تيوب عادة كتدفقات نقدية من أنشطة التشغيل. ولكن عندما تتمكن المنشأة عملياً من تحديد علاقة التدفق النقدي الضريبي للمعاملة فردية ذات تدفقات نقدية مبيوة كأنشطة استثمارية أو تمويلية ، فإن التدفق النقدي الضريبي تيوب كنشاط استثماري أو تمويلي حسبما يكون ذلك ملائماً. وعندما يتم توزيع التدفقات النقدية لضريبية بين أكثر من تيوب واحد من النشاط فيتعين على المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ الضرائب للمعدة.

الاستثمارات في شركات تابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة

٣٧- عند استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في شركة شقيقة أو طريقة التكلفة في المحاسبة عن الاستثمار في شركة تابعة ، فيجب على المستثمر لدى إعداد لقائمة التدفقات النقدية مراعاة أن تقتصر تلك القائمة على عرض التدفقات النقدية التي تنو 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 المنشأة التي تخضع للسيطرة المشتركة.

التغير في حصص الملكية في الشركات التابعة والأنشطة 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 في 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 المبيع الذي يتكون من نفقة وما في حكمها.

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

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

٤١- إن العرض المنفصل لأثر التدفق النقدي الناتج عن تحقق أو فقد السيطرة على الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى كنود مستقلة، مع الإفصاح المستقل عن مبالغ الأصول والالتزامات المكتناة 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 النقدي المرتبط بفقد السيطرة من التدفق النقدي المرتبط بالحصول على السيطرة.

٤٢- ينبغي أن يعرض في قائمة التدفقات النقدية المبلغ المجمع للنقدية المدفوعة أو المقبوضة في المعاملات التي تفتقر بالحصول على السيطرة أو فقد تلك السيطرة (على شركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى) وذلك بعد خصم البنود المكتناة أو التي تم التخلص منها من "النقدية وما في حكمها" التي تدخل كجزء من تلك المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى.

٤٣- التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات في حصص الملكية في شركة تابعة والتي لا ينتج عنها فقد السيطرة يتم تبويبها ضمن التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التمويل .

٤٤ب- يتم للمعاملة عن التغيرات في حصص الملكية في شركة تابعة والتي لا ينتج عنها فقد السيطرة (مثل الشراء أو البيع اللاحق بمعرفة الشركة الأم لأصول حقوق ملكية في شركة التابعة) كمعاملات في حقوق ملكية (راجع معيار المحاسبة للمصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة")، وبناء عليه فإن التدفقات النقدية الناتجة يتم تبويبها بنفس الأسلوب المتبع في تبويب للمعاملات الأخرى التي تتم مع ملاك المنشأة كما هو موضح في الفقرة ١٧٢.

المعاملات غير النقدية

١٣- 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 اللازمة عن تلك الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

١٤- 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 معاملات غير النقدية من قائمة التدفق للنقد مع الهدف من قائمة التدفقات النقدية حيث إن هذه البنود تتلوى على تدفقات نقدية في الفترة الجارية، ومن أمثلة للمعاملات غير النقدية ما يلي:

(أ) اقتناء أصول سواء يتحمل الالتزامات المتعلقة مباشرة بها أو عن طريق الشاير للتمويل.

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

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

مكونات النقدية وما في حكمها

١٥- ينبغي على المنشأة الإفصاح عن مكونات "النقدية وما في حكمها" كما ينبغي عليها عرض التصوية بين المعالج التي تظهر في قائمة التدفقات النقدية والبنود المنفصلة لها التي تظهر في قائمة المركز المالي للمنشأة.

١٦- نظراً للتنوع في ممارسات إدارة النقدية والرتيبات المصرفية في أنحاء العالم ونغرض الالتزام بمعياري المحاسبة المصري رقم (١) "تعرض القوائم المالية"، ينبغي على المنشأة أن تفصح عن السياسة التي تطبقها في تحديد مكونات النقدية وما في حكمها.

١٧- ينبغي الإفصاح عن أثر التغيير في السياسة لمتبعة لتحديد مكونات النقدية وما في حكمها وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، من الأمثلة على ذلك: التغيير في تويب أدوات مالية بلى "نقدية وما في حكمها" إذا كانت المنشأة تعالج تلك الأدوات المالية قبل هذا التويب كجزء من محفظة استثماراتها.

الإفصاحات 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 تطبيق الإذارة على ذلك.

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

٥٠- قد تكون المعلومات الإضافية ملائمة مستخدمى القوائم المالية من أجل تفهم المركز المالي والسيولة المالية للمنشأة. ويضع هذا المعيار الإفصاح عن تلك المعلومات مع تطبيق الإدارة على ذلك، وقد ينضم هذا:

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

و(ب) ملغاة.

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

و(د) مبلغ التدفقات النقدية المتوقعة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل لكل قطاع يتم الإفصاح عنه (راجع معيار المحاسبة المصري 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 لفتي لا تقوم بالاستثمار بشكل كاف في صيانة طاقتها التشغيلية ربحيتها في المستقبل لنخطر نتيجة لرغبتها في توفير عيونة وإجراء توزيعات على أصحاب المنشأة في الفترة الحالية.

٥٢- يساعد الإفصاح عن التدفقات النقدية للقطاعية مستخدمى القوائم المالية في تفهم العلاقة بين التدفقات النقدية للمنشأة ككل وتلك المتعلقة بالأجزاء المكونة لها وفي التعرف على مدى توافر التدفقات النقدية القطاعية والتعبير فيها.

ملحق (أ)

قائمة التشفقات النقدية لمنشأة من غير المحاسبة المالية

أمثلة توضيحية

ترفق الأمثلة للتوضيحية بهذا الملحق سجل المحاسبة المصري رقم (٤) ولكنها لا تمثل جزءاً منه.

١- توضح الأمثلة مبلغ لفترة الجزية فقط ، ويتعين عرض المبالغ لمنظرة عن الفترة المالية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض للقوائم المالية".

٢- المعلومات المستقاة من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي تم تقسيمها بهذه الأمثلة فقط لشرح التكلفة التي تم على أساسها إعداد قائمة تشفقات النقدية في ظل الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة ، لذا تم يتم عرض فيما من قائمة الدخل أو قائمة مركز مالي لتلخيص عرضها وفقاً لمتطلبات العرض والإحصاء في معايير المحاسبة الأخرى.

٣- المعلومات الإضافية لتكلفة هي أيضاً ذات علاقة بإعداد قائمة تشفقات النقدية:

- تم اقتناء كافة الأسهم في الشركة لتابعة بمبلغ ٥٩٠. وكانت التقييم العادلة للأصول التي تم اقتنائها والالتزامات التي تم للتعهد بها كما يلي:

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

- نشأ مبلغ ٢٥٠ من إصدار أسهم رأس المال ، كما نشأ مبلغ إضافي قدره ٢٥٠ من فترة ائتمن طويل الأجل.
- بلغ مصروف الفوائد ٤٠٠ مدد منها مبلغ ١٧٠ لتناء الفترة ، كما تم أيضاً إنشاء لفترة الحالية مدد مبلغ ١٠٠ من مصروف الفوائد عن فترة سابقة.
- بلغت توزيعات أرباح الأسهم المسددة ١٢٠٠.
- بلغ التزام الضريبة في بداية ونهاية الفترة ١٠٠٠ ، ٤٠٠ على التوالي وقد تم الاعتراف بمصروفات إضافية بمبلغ ٢٠٠ خلال الفترة ؛ كما بلغت الضرائب المحتجزة من المنبع عن توزيعات أرباح الأسهم المستتبة 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 تعامل في نهاية ٢٠١٠ فوائد مستحقة بمبلغ ١٠٠.

قائمة الدخل للفترة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٠

٢٠١٥٠	للمبيعات
(٢٦٠٠٠)	تكلفة لمبيعات
٤٦٥٠	مجموع الربح
(٤٥٠)	الإهلاك
(٩١٠)	المصروفات الإدارية و لبيعية
(٤٠٠)	مصروف الفوائد (فوائد مدبلة)
٥٠٠	دخل الاستثمار
(٤٠)	خسارة فروق العملة الأجنبية
٣٣٥٠	صافي الربح قبل الضرائب
(٣٠٠)	لضرائب على الدخل
٢٠٥٠	صافي الربح

لم تعترف المنشأة بأي عناصر الدخل الشامل الآخر خلال الفترة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٠.

قائمة المركز المالي في ١٢ / ١٢ / ٢٠١٠

٢٠٠٩	٢٠١٠	
الأصول		
١٦.	٢٣.	تقديرة وما في حكمها
١٢٠٠	١٩٠٠	عملاء تجاريين
١٩٥٠	١٠٠٠	مكثرون
٢٥٠٠	٢٥٠٠	محفظه استثمارك
	١٩١٠	٣٧٣٠
	(١٠٦٠)	(١٤٥٠)
٨٥٠	٢٢٨٠	الأصول قاتلة (بالصافي)
<u>٦٦٦٠</u>	<u>٧٩١٠</u>	إجمالي الأصول
الالتزامات		
١٨٩٠	٢٥٠	مورثون تجاريون
١٠٠	٢٣٠	غرفه مستحقة
١٠٠٠	٤١٠	ضرائب دخل مستحقة
<u>١٠٩٠</u>	<u>٢٢٠٠</u>	ديون طويلة الأجل
<u>٤٠٣٠</u>	<u>٣١٨٠</u>	إجمالي الالتزامات
حقوق المساهمين		
١٢٥٠	١٥٠٠	رأس المال
<u>١٢٨٠</u>	<u>٣٢٣٠</u>	أرباح محتجزة
<u>٢٦٣٠</u>	<u>٤٧٣٠</u>	إجمالي حقوق المساهمين
<u>٦٦٦٠</u>	<u>٧٩١٠</u>	إجمالي الالتزامات و حقوق المساهمين

قائمة التدفقات النقدية طبقاً للطريقة المباشرة لفترة ١٨ (أ)

٢٠١٠	
	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
٢٠١٥٠	مقبوضات نقدية من العملاء
(٢٧٦٠٠)	مدفوعات نقدية للموردين و الموظفين
٢٥٥٠	نقدية متولدة من التشغيل
(٢٧٠)	فوائد مدفوعة
(٦٠٠)	ضرائب دخل مدفوعة
١٢٨٠	صافي النقدية من أنشطة التشغيل
	التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
	اقتناء للشركة التابعة (س) بعد خصم النقدية العتقاء - إيضاح (٥٥٠)
	(١)
(٣٥٠)	شراء أصول ثابتة "إيضاح (ب)"
٢٠	منحصرات من بيع معدات
٢٠٠	فوائد مقبوضة
٢٠٠	توزيعات أرباح لمساهمي مقبوضة
(٤٨٠)	صافي النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار
	التدفقات النقدية من أنشطة التمويل
٢٥٠	منحصرات من إصدار أسهم رأس المال
٢٥٠	منحصرات من اقتراض طويل الأجل
(٩٠)	مدفوعات عن التزامات تأجير تمويل
(١٢٠٠)	توزيعات أرباح لمساهمي مدفوعة *
(٧٩٠)	صافي النقدية المستخدمة في أنشطة التمويل
١٦٠	صافي الزيادة في النقدية و ما في حكمها
١٢٠	للقدبة وما في حكمها في بداية الفترة "إيضاح (ج)"
٢٣٠	للقدبة وما في حكمها في نهاية الفترة "إيضاح (ج)"

* يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نفدى تشغيلي

قائمة للتدفقات النقدية طبقاً للطريقة غير المباشرة فقرة ١٨ (ب)٢

٢٠١٠

	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
٣٣٥٠	صافي أرباح قبل المزايا
	بم تسوية -
(٥٠)	الإهلاك
٤٠	خسارة لسلعة الأجنبي
(٢٠٠)	دخل الاستثمار
٤١٠	مصرف للفرق (الفرق للمدينة)
٣٢٤٠	
(٥٠٠)	لزيادة في أرصدة العملاء التجاريين والمدينين الأخرى
١٠٥٠	للتقص في المخزون
(١٢٤٠)	للتقص في الموردين التجاريين
٢٥٥٠	للتدفقة المتولدة من التشغيل
(٢٧٠)	قوائد مدفوعة
(٩٠٠)	مصاريف دخل مدفوعة
١٣٨٠	صافي التدفق من أنشطة التشغيل
	التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
(٥٥٠)	لقتناء الشركة لتابعة (س) بعد خصم التدفق للمقتاة - المضاع (أ)
(٣٥٠)	شراء أصول ثابتة المضاع (ب)
٢٠	منحولات من بيع معدات
٢٠٠	قوائد مقبوضة
٢٠٠	لربح لهم مقبوضة
(٤٨٠)	صافي التدفق المستخدمة في أنشطة الاستثمار
	التدفقات النقدية من أنشطة التمويل
٢٥٠	منحولات من إصدار لهم رأس المال
٢٥٠	منحولات من اقتراض تمويل الأجل
(٩٠)	مدفوعات عن التزامات تأجير تمويلي
(١٢٠٠)	لربح لهم مدفوعة *
(٧٩٠)	صافي التدفق المستخدمة في أنشطة التمويل
١١٠	صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها
١٢٠	لنقدية وما في حكمها في بداية الفترة المضاع (ج)
٢٣٠	لنقدية وما في حكمها في نهاية الفترة المضاع (ج)
	* يمكن أن يمرض أيضاً كتدفق نقدى تشغيلي

إيضاحات مضمنة 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
للقسم العاملة للأصول المكتداة والالتزامات التي تم التعاقد بها كما يلي :

٤٠	نقدية
١٠٠	مخزون
١٠٠	عملاء تجاريون
٦٥٠	أصول ثابتة
(١٠٠)	موردين تجاريون
(٢٠٠)	ديون طويلة الأجل
٥٩٠	إجمالي سعر الشراء قسسد نقدا
(٤٠)	بخضم: نقدية مكتداة بالشركة (س)
٥٥٠	تدفق النقدية الممددة للحصول على السيطرة مخصصا منها النقدية
	لمكتداة

(ب) الأصول الثابتة

قامت المجموعة أثناء الفترة باقتناء أصول ثابتة بلغت تكلفتها الإجمالية ١٢٥٠ منها
أصول بمبلغ ٩٠٠ تم شراؤها عن طريق حافز تأجير تمويلي. وبذلك بلغت
للمدفوعات النقدية في شراء تلك الأصول ٣٥٠.

(ج) النقدية وما في حكمها

تتكون النقدية وما في حكمها من النقدية بالجزيرة والأرصدة النقدية لدى البنوك والاستثمارات في أدوات سوق النقد. وتتضمن النقدية وما في حكمها التي تظهر في قائمة التدفقات النقدية للمبالغ التالية التي تظهر بقائمة المركز المالي:

٢٠١٠	٢٠٠٩	
٤٠	٣٥	نقدية بالجزيرة والأرصدة النقدية لدى البنوك
١٩٠	١٣٥	إستثمارات قصيرة الأجل
٢٣٠	١٩٠	نقدية وما في حكمها كما سبق عرضها
-	(٤٠)	لر التغيرات في أسعار الصرف
٢٣٠	١٣٠	للنقدية وما في حكمها للمعدلة

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

لم تقم المجموعة باستخدام تحويلات افتراض يبلغ حجمها ٦٠٠٠ منها مبلغ ٧٠٠ يمكن استخدامه فقط في تمويل للتوسعات المستقبلية.

(د) المعلومات القطاعية

تدفقات نقدية من:	قطاع أ	قطاع ب	الإجمالي
النشطة التشغيل	١٥٢٠	(١٤٠)	١٣٨٠
النشطة الاستثمار	(٦٤٠)	١٢٠	(٤٨٠)
النشطة التمويل	(٥٧٠)	(٢٢٠)	(٧٩٠)
	٣١٠	(٢٠٠)	١١٠

طريقة لتعرض البديلة (الطريقة غير المباشرة)

وكيديل للشكل السابق المستخدم في عرض قائمة التفتحات النقدية على أساس الطريقة غير المباشرة ، يمكن أحياناً عرض ربح التشغيل قبل التغيرات في رأس المال كعامل كما يلي:

الإيرادات باستثناء دخل الاستثمار	٢٠٦٤٠
مصاريف التشغيل باستثناء الإهلاك	(١٦٩١٠)
ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال لعلل	<u>٣٧٤٠</u>

ملحق (ب)

قائمة التدفقات النقدية، نموذجة مالية

يرتبط هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

١- يعرض المذلل مبلغ فترة تجزئة فقط ، ويتعين عرض المبالغ المتداولة (المصارنة) عن فترة سابقة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) 'عرض للقوائم المالية'.

٢- يحرص هذا المثال باستخدام الطريقة المباشرة.

٢٠١٠

التدفقات نقدية من أنشطة التشغيل	
٢٨٤٤٧	فوائد وعمرات مقبوضة
(٢٢٤٦٣)	فوائد مدفوعة
٢٢٧	محصلات من مبيعات سيق إصدارها
(٩٩٧)	مدفوعات نقدية للموظفين والموردين
٤٢٦٤	
(الزيادة) النقص في أصول التشغيل:	
(١٥٠)	تسهيلات مالية قصيرة الأجل
٢٢٤	ودائع محتفظ بها طبقاً لمتطلبات نقدية و(أو) نقدية
(٢٨٨)	قروض منوطة للعملاء
(٣٦٠)	صافي الزيادة في مستحقات عملاء لاثنين
(١٦٠)	أوراق مالية أخرى قصيرة الأجل فائدة للتداول
	الزيادة (النقص) في التزامات التشغيل:
٦٠٠	ودائع من العملاء
(٢٠٠)	شهوات إيداع قليلة التكاليف
٢٤٤٠	صافي للنقدية من أنشطة التشغيل قبل ضرائب الدخل
(١٠٠)	ضرائب تدخل المباشرة
٢٣٤٠	صافي للنقدية من أنشطة التشغيل

	للتدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
٥٠	التخلص من الشركة للتبعية (ع)
٢٠٠	توزيعات أرباح أسهم مقبوضة
٢٠٠	فوائد مقبوضة
١٢٠٠	مبيعات من مبيعات أوراق مالية غير مخصصة لأغراض التعامل
	للتعامل
(٦٠٠)	شراء أوراق مالية غير مخصصة لأغراض التعامل
(٥٠٠)	شراء أصول مالية
٦٥٠	صافي النقدية من أنشطة الاستثمار
	للتدفقات النقدية من أنشطة التمويل
١٠٠٠	إصدار مندات
٨٠٠	إصدار أسهم معيزة عن طريق الشركة التابعة
(٢٠٠)	مدد التزامات عن فروض طويلة الأجل
(١٠٠٠)	صافي للنقص في التزامات الفروع الأخرى
(٢٠٠)	توزيعات أرباح أسهم مدفوعة
٧٠٠	صافي النقدية من أنشطة التمويل
٦٠٠	لر للتغيرات في أصول الصرف على النقدية وما في حكمها
٤٧٩٠	صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها
١٠٥٠	للتقنية وما في حكمها في بداية الفترة
٨٨٤٠	للتقنية وما في حكمها في نهاية الفترة

معييار المحاسبة المصرى رقم (٥) المعدل ٢٠١٥
السياسات المحاسبية
والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

معيار للمحاسبة المصري رقم (٥) للمعدل ٢٠١٥
للسياسات المحاسبية
والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
المحتويات

فقرات	
٢-١	هدف للمعيار
٤-٣	نطاق للمعيار
٦-٥	تعريفات
٣١-٧	السياسات المحاسبية
١٢-٧	اختيار وتطبيق سياسات محاسبية
١٣	ثبات سياسات محاسبية
٣١-١٤	التغييرات في السياسات المحاسبية
٢٧-١٩	تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية
٢٢	التطبيق ملأ رجعي
٢٧-٢٣	للقود على التطبيق بأثر رجعي
٣١-٢٨	الإصحاح
٤٠-٣٢	التغييرات في التقديرات المحاسبية
٤٠-٣٩	الإصحاح
٤٩-٤١	الأخطاء
٤٨-٤٣	القبود على إعادة العرض بأثر رجعي
٤٩	الإصحاح عن أخطاء الفترات السابقة
٥٣-٥٠	تعذر إعادة التطبيق وإعادة العرض بأثر رجعي من الناحية العملية
	إرشادات التطبيق

معيار المحاسبة للمصري رقم (٥) المعدل ٢٠١٥ السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

هدف المعيار

- ١- ويهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس اختيار و تغيير السياسات المحاسبية في جانب متعدد للمعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية و التغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. ويهدف هذا المعيار إلى دعم وتعزيز موضوعية ودرجة الثقة في 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 في السياسات المحاسبية الواردة بهذا المعيار فقد تم تناول متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض فوائد مالية".

نطاق المعيار

- ٣- يطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ونحو المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.
- ٤- يتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" المحاسبة والإفصاح عن الآثار الضريبية المتعلقة بتصحيح أخطاء الفترات السابقة والتسويات الخاصة بتطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية .

تعريفات

- ٥- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور فحين كل منها:
معايير المحاسبة المصرية: هي معايير أو تفسيرات تضعها لجنة المعايير لمشكلة بقرار وزاري ويعتمدها الوزير المختص .
السياسات المحاسبية: هي المبادئ والأسس والقواعد والاتفاقيات والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها في إعداد وعرض القوائم المالية.

التفسير في التقدير المحاسبي: هو تعديل في القيمة التقديرية لأصل أو التزام أو فسخ مبلغ الإهلاك / الاستهلاك الدوري لأصل. وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات، وتنشأ التغييرات في التقديرات المحاسبية من معلومات أو تطورات جديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

العلم نسبية: يعتبر إخلال أو تحريف البند لو أهمية نسبية عندما يؤثر هذا الخلف أو التحريف بصورة منفردة أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية بناءً على تلك القوائم. وتعتمد الأهمية النسبية على الحكم على حجم و غلبة الإخلال أو التحريف المحدد في ضوء الظروف المحيطة. وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد في هذا الحكم.

أخطاء الفترات السابقة: هي إخلال أو تحريف في القوائم المالية للمنشأة عن فترة سابقة أو أكثر ينشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام معلومات موثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات التي:

(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 في الاعتبار عند إعداد و تصوير تلك قوائم المالية.

وتتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية و الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية وإخلال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

التصحيح بآثر رجعي: هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وقنوات أخرى سابقة كما لو كانت هذه السياسة هي المطبقة بصفة دائمة.

إعادة العرض بآثر رجعي: 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 صلي عندما يتخذ على المنشأة تطبيقه بعد القيام بكل المجهودات المعقولة في هذا الشأن. وقد يتعذر من المنشأة العملية تطبيق التغيير في سياسة محاسبية بآثر رجعي أو إعادة العرض بآثر رجعي لتصحيح خطأ عن فترة معينة وذلك عندما:

(أ) لا يمكن تحديد أثر التطبيق بآثر رجعي أو إعادة العرض بآثر رجعي.

أو (ب) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بآثر رجعي وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة في هذه الفترة.

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

(١) تقدم أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن هذه التقسيم.

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

التضمن المستقبلية للتغيير في سياسة محاسبية وللإعتراف بأثر التغيير في تقديرات محاسبية يتمثل على أقرب شيء يلي:-

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

و (ب) الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

٦- للحكم على ما إذا كان الإغفال أو التحريف له تأثير على قرارات 'الاقتصادية' لمستخدمي القوائم المالية (ومن ثم الحكم على مدى أهميته النسبية) فإن الأمر يتطلب النظر إلى سمات هؤلاء المستخدمين. وبعض الجزء (٣) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه 'بفرض أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وعن المحاسبة وكذا الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية'.

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧- عندما يطبق معيار محاسبة مصري محدد على معاملة أو حدث أو حالة أخرى، فيجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة على تلك المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى من خلال تلك المعيار المحاسبي المطبق.

٨- تحدد معايير المحاسبة المصرية السياسات المحاسبية التي خلصت لجنة إعدادها إلى أنها تؤدي إلى قوائم مالية تتضمن معلومات يعتمد عليها وذات صلة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التي تنطبق عليها تلك السياسات. ولا توجد حاجة لتطبيق تلك السياسات في الحالات التي 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 ترك يتم بهدف تحقيق عرض معين للموقف المالي للمنشأة أو لأدائها المالي أو لتدفقاتها النقدية.

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

١٠- في حالة عدم وجود معيار محاسبي مصري ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر فيتمتع على الإدارة أن تستخدم حكمها في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات تقسم بأنها:

(أ) ذات صلة بالاحتياجات مستخدمى القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

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

(١) تعبر بامتنة عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

و(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانوني لها.

و(٣) محايدة (خالصة من التحيز).

و(٤) تقسم بالمعقولة والعذر.

و(٥) مكتملة في كافة جوانبها الهامة.

١١- عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها فيما يتعلق بالمفهوم المبين في الفقرة ١٠، لينتج عنها الرجوع والنظر بعين الاعتبار إلى مدى تطابق المعيار التالية مرتبة ترتيباً تنازلياً:

(أ) المتطلبات التي تتضمنها معايير محاسبة مصرية تتعامل مع موضوعات معقدة وذات صلة.

و(ب) التعريفات وأسس الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الواردة في إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

١٢- عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها بالمفهوم المبين في الفقرة ١٠ فيجوز لها أيضاً لتتخذ بعين الاعتبار الأحداث إصدارات من جهات أخرى منوط بها وضع معايير محاسبية وتستخدم إطار ومفاهيم مماثلة لتطوير معايير محاسبية وقسفات محاسبية وغيرها من ممارسات مقبولة أخرى بالصناعة وذلك إلى المدى الذي لا تتعارض هذه كل هذه المفاهيم مع المصادر الواردة في الفقرة ١١.

ثبات السياسات المحاسبية

١٣- يجب على المنشأة الثبات في اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية على المعاملات والأحداث والعلاقات الأخرى المتماثلة ما لم يشترط أو يسمح معيار محاسبي بتبويب معين لينود قد يكون ملائماً معه تطبيق سياسات مختلفة عليها. لذا فعندما يتعكب معيار محاسبي محدد أو يسمح بمثل هذا التبويب عندئذ يتم اختيار سياسة محاسبية مناسبة والاستمرار في تطبيقها على كل تبويب من تلك التبويبات.

التغييرات في السياسات المحاسبية

١٤- تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط في حالة ما إذا كان:

(أ) هذا التغيير مطلوب بموجب معيار محاسبي مصري.

أو (ب) هذا التغيير يؤدي إلى قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وأكبر صلة بالمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر على المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.

١٥- يحتاج مستخدمو قوائم المالية لأن يكونوا قادرين على مقارنة قوائم المالية لمشأة على مدار الفترات الزمنية تكوّن على الاتجاهات في موقعها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. لذا يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية في الفترة المالية الواحدة ومن إحدى الفترات إلى الفترة التالية لها ما لم يفي التغيير في السياسات المحاسبية بإحدى الاستثناءات الواردة في فقرة ١٤.

١٦- لا بعد ما يلي تغييراً في السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى تختلف في جوهرها عن مثيلاتها من المعاملات التي كانت تحدث في الماضي.

(ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى لم تحدث من قبل أو كانت لا تقسم بالأهمية النسبية.

١٧- ملغاة.

١٨- لا تنطبق الفقرات من ١٩ إلى ٣١ على التغيير في السياسة المحاسبية الواردة في الفقرة ١٧.

تطبيق التغييرات في أساليب المحاسبية

١٩- مع مراجعة الفقرة ٢٣:

(أ) بالنسبة للتغيير في سياسة محاسبية الذي ينشأ عن تطبيق معيار محاسبة مصرى لأول مرة فيتمتع على المنشأة أن تقوم بالمعاسبة عنه طبقاً للأحكام الانتقالية المعدلة لمسى 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 (نظر رجعى أو مستقبلى)، أو عندما تقوم المنشأة بتغيير إختيارى في سياسة محاسبية فيتمتع عليها أن تقوم بتطبيق تلك التغييرات بأثر رجعى.

٢٠- لأغراض هذا المعيز فإن التطبيق المبكر لمعيار محاسبة مصرى ما لا يعد تغييراً اختياريًا في سياسة محاسبية.

٢١- عندما لا يوجد معيار يتعلق بصفة محددة على معاملة أو حدث أو حالة أخرى - فطبقاً للفقرة ١٢ - يمكن للإدارة في تطبيقها لسياساتها المحاسبية أن تترشد بأحدث الإصدارات لجهات منوط بها وضع وتطوير معايير محاسبية وتستخدم إطار معاش من المفاهيم لتطوير تلك المعايير. وإذا قررت المنشأة تغيير سياساتها المحاسبية في أعقاب حدوث حدث في هذا الإصدار فيتمتع عليها معالجة هذا التغيير والإصدار عنه باعتباره تغييراً اختياريًا في سياسة محاسبية.

التطبيق بأثر رجعى

٢٢- مع الأخذ في الاعتبار الفقرة ٢٢، فعندما تقوم المنشأة بتطبيق التغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعى طبقاً للفقرة ١٢ (أ) أو (ب) فيتمتع عليها تسوية رصيد أول لمدة لكل بند يتأثر بذلك التغيير من بنود حقوق الملكية وذلك لأيمد فترة سابقة معروضة بالإضافة إلى تعديل مبالغ المقارنة الأخرى المفصّل عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو أن سياسة المحاسبية الجديدة هي التي كانت مطبقة دائماً.

تفويذ على التطبيق بأثر رجعى

٢٣- عندما يكون التطبيق بأثر رجعى مطلوباً بموجب الفقرة ١٩ (أ) أو (ب) فيتمتع على المنشأة أن تطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعى إلا إذا تفر من إمكانية العملية تحديد الأثر الخاصة بفترة محددة أو تحديد التأثير المنجمع للتغيير.

٢٤- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد الآثار المحددة التي تخص كل فترة وفتاتجة عن التغيير في سياسة محاسبية معينة على معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة فينص على المنشأة أن تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي على الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات في بداية أي فترة يمكن معها عملياً إجراء هذا التطبيق وقد تكون أي فترة يمكن الوصوف إليها هي الفترة الحالية. ولهي 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 تغير تحديد التأثير المتجمع في بداية الفترة الحالية والفتاتج 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 تلك التأثير المتجمع.

٢٦- عندما تقوم منشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي فإنها تقوم بتطبيق تلك السياسة الجديدة على معلومات المقارنة لأبعد مدى زمني يمكن فيه تحقيق ذلك من الناحية العملية، ولا يعد التطبيق بأثر رجعي على أي فترة عملياً إلا إذا لمكن تحديد الأثر التراكمي للتطبيق على مبلغ الأرصدة الافتتاحية والاحتياكية بقائمة مركز المكي لتلك الفترة بصورة عملية، ويعد الرصيد الافتتاحي لكل بند من بنود حقوق الملكية - تأثر بتطبيق السياسة الجديدة - بقيمة التسوية الناشئة عن ذلك للتطبيق وقتي تخص فترات ملية تدفق تلك المعروضة بالقوائم المالية على أن يكون التعديل على تلك الأرصدة الافتتاحية لأبعد فترة سابقة معروضة. وعلاوة ما تم لتسوية على الأرباح المرحطة إلا أنها قد يتم على بند آخر من بنود حقوق الملكية (على سبيل المثال للالتزام بتطلبات معيار محاسبة مصري آخر)، ويتم تعديل أي معلومات أخرى عن الفترات السابقة من الملخصات قدر بخرية للبيانات المالية وذلك في أبعاد مدى زمني سابق كلما كان ذلك عملياً.

٢٧- عندما يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي نظراً لعدم قدرتها على تحديد التأثير التراكمي لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة عندئذ تقوم المنشأة بموجب الفقرة ٢٥ بتطبيق المعيار بأثر مستقبلي اعتباراً من بداية أي فترة يمكن عندما تحديد ذلك التأثير من الناحية العملية، وفي هذه الحالة تتجاوز المنشأة عن جزء من التسوية التراكمية على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يمثل نصيب فترات التي تسبق ذلك للتاريخ. ويسمح هذا المعيار بتغيير السياسة المحاسبية حتى ولو نعتد على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة بأثر رجعي عن أي فترة سابقة. وتقدم الفقرات من ٥.١ إلى ٥.٣ إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي على فترة سابقة أو أكثر.

الإفصاح

٢٨- عندما يترتب على تطبيق معيار محاسبي مصرى لأول مرة تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة أو عندما يكون له تأثير على الفترات المستقبلية عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي (إلا لو تطرأ على المنشأة من الناحية العملية تحديد قيمة ذلك التأثير):-

(أ) بسم المعيار.

(ب) أن التغيير فى وسيلة المحاسبة يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار (فى حالة وجودها).

(ج) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

(د) وصف الأحكام الانتقالية (فى حالة وجودها).

(هـ) الأحكام الانتقالية التى قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية (فى حالة وجودها).

(و) كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية . قيمة للتسوية بالنسبة للفترة الحالية وأى فترة سابقة معروضة وذلك:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير.

(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للمساهمين فى الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) تصيب السهم فى الأرباح يسرى على المنشأة.

(ز) قيمة التسوية المرتبطة بفترات تسبق الفترات المعروضة كلما كان من الممكن عملياً تحديد تلك التسوية.

(ح) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تطرأ التطبيق بأنور 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 يتطرأ 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 يلي:

(أ) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

(ب) الأسباب التى تدعو الإدارة للاعتقاد بأن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر ملاءمة.

و(ج) إلى المدى الذي يمكن معه تحديد تلك من الناحية العملية ، قيمة التسوية عن الفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثير بذلك التغيير.

و(٢) على التصيب الأساسي والمنخفض للسهم في الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "تصيب السهم في الأرباح" يسرى على المنشأة.

و(د) قيمة التسوية التي تخص كل فترة سابقة على الفترات المالية المعروضة قلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية.

و(هـ) الظروف التي أدت من التلعية لعملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعي على فترة سابقة محددة أو على فترات تنطبق الفترات المالية المعروضة ، مع بيان كيفية التي تم بها تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والنوقيت الذي بدأ فيه ذلك التطبيق.

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

٣٠- في حالة وجود معيار محاسبة مصري جديد صدر ولكن لم يبدأ سريانه بعد ولم تقسم المنشأة بتطبيق تلك المعيار، فيتمين على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلي:

(أ) حقيقة وجود معيار مصري جديد صدر ولم يحل تاريخ سريانه بعد وأن المنشأة لم تقم بتطبيقه على فوائدها المالية.

و(ب) المعلومات المعروضة أو التي يمكن افتراضها بشكل معقول والمرتبطة بتقدير التغير المحتمل - على القوائم المالية للمنشأة - والذي يمكن أن يتسبب على تطبيق المعيار الجديد في الفترة التي سيتم بها تطبيقه لأول مرة.

٣١- على المنشأة في تطبيقها للفترة ٢٠٠٠ أن تراعى الإفصاح عن:

(أ) اسم للمعيار لتجديد.

و (ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الرشكة في السياسة المحاسبية.

و (ج) التاريخ الذي يجب أن يبدأ فيه تطبيق المعيار.

و (د) التاريخ المحدد الذي تخطط المنشأة فيه لتطبيق المعيار لأول مرة.

و (هـ) إما:

(١) مناقشة للتأثير المتوقع من تطبيق ذلك المعيار لأول مرة على القوائم المالية للمنشأة.

أو (٢) حقيقة أن تلك التأثير غير معروف أو غير قابل للافتراض بشكل معقول (إذا ما كان الأمر كذلك).

التغييرات في التقديرات المحاسبية

٣٢- تتبحة ظروف عدم اليقين التي تتصف بها أنشطة الأعمال فلا يمكن قياس العديد من البنود في القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها. وتتطوى عملية التقدير تلك على أحكام تعتمد على أحدث معلومات متاحة يعتمد عليها فعلي سبيل المثال: قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي:

(أ) للدين الرديئة.

و(ب) نفاد المخزون.

و(ج) القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية.

و(د) الأعمار المقدرة للمناقص الاقتصادية المستقبلية التي تتضمنها الأصول القابلة للإهلاك أو النمط المتوقع لاستهلاك تلك المذمعة.

و(هـ) التزامات الضمان (مثل: ضمان ما بعد البيع).

٣٣- يعد استخدام التقديرات المحاسبية المحقولة جزءاً أساسياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدي إلى التقليل من مصداقيتها.

٣٤- قد يحتاج أحد التقديرات المحاسبية إلى تعديل إذا حدثت تغييرات في الظروف التي تم على أساسها بناء ذلك التقدير أو نتيجة لتوافر معلومات جديدة أو اكتساب مزيد من الخبرات. وبحكم طبيعته فإن التعديلات على أي تقدير لا يرتبط بفترات سابقة، كما أنه لا يعد تصحيحاً لخطأ.

٣٥- يعد التغيير في أساس القياس المطبق تغييراً في سياسة محاسبية وليس تغييراً في تقدير محاسبي وعندها يصحب على المنشأة للتمييز بين التغيير في سياسة محاسبية والتغيير في تقدير محاسبي فإن ذلك التغيير يحمل كـتغيير في تقدير محاسبي.

٣٦- يخالف التغيير الذي تنطبق عليه الفقرة ٣٧ يتم الاعتراف بتأثير التغيير في التقدير المحاسبي بآثر مستقبلي وذلك بإدراج ذلك التأثير في 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 يؤدي تغيير في تقدير محاسبي إلى تغييرات في الأصول أو الالتزامات أو عندما يتعلق ذلك التغيير بيند من بنود حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو للالتزامات أو لبنود حقوق الملكية ذات العلاقة في فترة التغيير.

٣٨- يقصد بالاعتراف بالتغيير في تقدير المحاسبى "بأن يطق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغيير في تلك التقدير، وقد يؤثر التغيير في تقدير المحاسبى على أرباح أو خسائر لفترة الحالية فقط أو على أرباح أو خسائر لفترة الحالية والفترات المستقبلية، فعلى سبيل المثال: يؤثر التغيير في تقدير قيمة الدينون لربينة على أرباح أو خسائر لفترة الحالية فقط وبالتالى يتم الاعتراف به فى الفترة الحالية، إلا أن التغيير في العمر الإنتاجى للمقدر أو فى نمط المتوقع لاستهلاك المنفع الاقتصادية المستقبلية لأصل قليل 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 كلياً أو كمصروف فى الفترة الحالية بينما يتم الاعتراف بالتأثير على الفترات المستقبلية - إن وجد - كلياً 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 فترات المستقبلية - إلا عندما يتغير من الناحية العملية تقدير تلك التأثير على الفترات المستقبلية.

٤٠- إذا لم يتم الإفصاح عن قيمة التأثير المتوقع على فترات المستقبلية نظراً لتغير الوصول إلى تلك التقدير من الناحية العملية، فعلى المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

٤١- يمكن أن تنشأ الأخطاء فى الاعتراف بنود القوائم المالية، أو فى قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تعد القوائم المالية ملتزمة بمعايير المحاسبة المصرية إذا تضمنت أخطاء ارتكبت بقصد لوصول إلى عرض معين للمركز المالى للمنشأة أو لتسليح أعمالها أو لتدفقاتها النقدية - سواء كانت أو لم تكن ذات أهمية مسببة -، 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 زمنية وعندها يتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة بمعلومات المقارنة المعروضة فى القوائم المالية عن فترة قديمة فتتأثر تلك الأخطاء (راجع الفترات من ٤٢٠ إلى ٤٧٣).

٤٢- مع الأخذ في الاعتبار الفقرة ٤٣ ، ينبغي على المنشأة أن تقوم بتصحيح أخطاء الفترات السابقة ذات الأهمية النسبية وذلك بأثر رجعي من أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال:

(أ) إعادة عرض مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة والتي حدث بها خطأ.

أو (ب) إذا كان الخطأ حدث قبل أبعد فترة سابقة معروضة ، فيتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة مالية سابقة معروضة.

القيود على إعادة العرض بأثر رجعي

٤٣- يتم تصحيح خطأ فترة سابقة بإعادة العرض بأثر رجعي إلا إذا تعذر من الناحية العملية تحديد أثر الخطأ عن فترة محددة أو تحديد الأثر المجمع (المتراكم) لذلك خطأ.

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 رجعي من الناحية العملية (وقد تكون تلك الفترة هي الفترة الحالية).

٤٥- لو تعذر من الناحية العملية في بداية الفترة الجارية تحديد التأثير الفرائضي للخطأ على جميع الفترات السابقة ، فعلى المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي اعتباراً من أبعد تاريخ يمكن عنده الوصول لهذا التأثر من الناحية العملية.

٤٦- يتم استبعاد تصحيح خطأ الفترة المالية من لوائح أو خسائر فترة التي يتم اكتشاف الخطأ فيها ، ويتم إعادة عرض أي معلومات معروضة (بما في ذلك الملخصات التاريخية للبيانات المالية) إلى أبعد مدى زمني سابق يمتد إليه هذا الخطأ إذا كان ذلك ممكناً من الناحية العملية.

٤٧- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة الخطأ (على سبيل المثال: خطأ في تطبيق سياسة محاسبية) عن كافة الفترات السابقة ، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة ٤٥ بإعادة عرض معلومات المقارنة بأثر مستقبلي من أبعد تاريخ يمكن فيه الوصول من الناحية العملية إلى تحديد تلك القيمة ، وبالتالي تتجاوز المنشأة عن جزء إعادة العرض للفرائضي على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يتحقق بالأثر الناشئة عن ذلك الخطأ قبل ذلك التاريخ. وتقدم الفترات من '٥٠' إلى '٥٣' لإشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تسميح خطأ بأثر رجعي على فترة سابقة لو أكثر.

٤٨- يوجد اختلاف بين تصحيح الأخطاء والتعديلات في التقديرات المحاسبية حيث إن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى تعديل عندما تظهر معلومات إضافية ، فعلى سبيل المثال: لا نجد الأرباح أو الخسائر التي تتحقق عندما تظهر نتائج عملية لأحداث محتملة بمثابة تصحيحا لخطأ.

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

٤٩- على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلي في تطبيقها للفقرة ٢٢:

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.

و(ب) قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة معروضة إن أمكن ذلك عمليا وذلك:

(١) على كل بلد من بلدان القوائم المالية تؤثر بذلك الخطأ.

و(٢) على النصيب الأساسي والمخفض لتسهم في الأرباح ، إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) نصيب تسهم في الأرباح يسرى على المنشأة.

و(ج) قيمة التصحيح في بداية أبعد فترة سابقة معروضة .

و(د) الظروف التي أدت من الناحية العملية إلى تعذر إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح تلك الخطأ عن فترة سابقة معينة مع بيان كيفية تصحيح تلك الخطأ والفترة التي بدأ تصحيح الخطأ اعتبارا منها.

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

تعذر إعادة التطبيق وإعادة العرض بأثر رجعي من الناحية العملية

٥٠- في 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 جمعها في الفترة أو الفترات السابقة بشكل يسمح إما بالتطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك تمثيلات للفترات من ٥١ إلى ٥٣ الأكثر المستقبلي للتطبيق تلك لسياسة على فترات سابقة) أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة ، وقد يتعذر من الناحية العملية إعادة إنتاج مثل هذه المعلومات.

٥١- من الضروري للمنشأة في كثير من الأحيان عندما تطبق سياسة محاسبية على عناصر معترف بها أو مفسح عنها بالقوائم المالية عن معاملات وأحداث وحالات أخرى لن تستخدم التقديرات. ويعتبر التقدير عملية ذاتية في جوهرها (تخضع للحكم لشخصي) ، وقد يتم عمل التقديرات بعد تلويح نهاية الفترة المالية. وقد يكون عمل التقديرات أكثر

صعوبة عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عندما يتم إعادة عرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة وذلك بسبب طول الفترة الزمنية التي قد تكون انقضت منذ التاريخ الذي حدثت به المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى، إلا أن الهدف من التقديرات الختصة بالفترة السابقة لا يختلف عنه بالنسبة للتقديرات التي تتم في الفترة الحالية ويتمثل تحديدا في ضرورة أن يعكس تقدير الظروف التي كانت موجودة عندما حدثت المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى.

٥٢- لذا فإن تطبيق أي سياسة جديدة بأثر رجعي أو تصحيح لخطأ فترة سابقة بأثر رجعي يستوجب تمييز المعلومات الواردة في (أ) و(ب) أدناه عن غيرهما من المعلومات الأخرى:

(أ) معلومات تقدم أدلة عن ظروف التي كانت قائمة في التاريخ الذي تمت فيه المعاملة أو وقع فيه الحدث أو الظروف الأخرى.

و(ب) معلومات كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد القوائم المالية للإصدار لهذه الفترة السابقة.

وبالنسبة لبعض أنواع التقديرات (مثل: تقدير قيمة العائلة التي لا تستند على سعر أو معدلات قليلة للملاحظة) يتعذر من الناحية العملية التمييز بين هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يتطلب التطبيق أو إعادة عرض بأثر رجعي 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 فترة سابقة بأثر رجعي.

٥٣- عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو عندما يتم تصحيح مبلغ يتعلق 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 في بناء القوائم أو عما كانت عليه نوايا الإدارة في فترة سابقة أو في تقدير المبالغ المعترف بها أو التي تم قياسها أو الإفصاح عنها في فترة سابقة. وعلى سبيل المثال: عندما تقوم منشأة بتصحيح خطأ فترة سابقة في حساب التزاماتها عن فرصيد المرحل من الأجازات المرضية لموظفيها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "مزاولا للعاملين" فإنها تفضل أي معلومات عن موسم ظهرت فيه لظهورها حادة بشكل غير معتاد لو أصبحت تلك المعلومات متاحة لها في فترة تالية بعد اعتماد القوائم المالية للإصدار عن الفترة السابقة. وفي الحقيقة فإن احتياج المنشأة لاستخدام تقديرات ذات أهمية مسببة بصفة متكررة عندما تقوم بتحليل معلومات المقارنة المعروضة عن فترات سابقة لا ينعكس من إجراء حسابات أو تصحيحات يعتمد عليها على تلك المعلومات.

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الدليل معيار المحاسبة لمصري رقم (٥) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

مثال: إعادة العرض بأثر رجعي 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.

٢-١ وقد تطهر قوائم الدخل للمحاسبة للشركة (ب) عن عام ٢٠١٠ مبيعات بمبلغ ٦٠,٤٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٨,٦٥٠٠ (تتضمن الخطأ في رصيد أول المدة تلمخزون بمبلغ ٦٥٠٠) وضرائب تدخل بمبلغ ٥٢٥٠.

٣-١ ظهرت البيانات المالية الدالية بفنمة للدخل للشركة (ب) في عام ٢٠٠٩:

٧٣ ٥٠٠	مبيعات
(٥٣ ٥٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠ ٠٠٠	الأرباح قبل ضرائب الدخل
(٦ ٠٠٠)	ضرائب الدخل
١٤ ٠٠٠	الربح

٤-١ بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة في عام ٢٠٠٩ مبلغ ٢٠ ٠٠٠ وبلغ رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة مبلغ ٣٤ ٠٠٠.

٥-١ بلغ سعر ضريبة الدخل لشركة (ب) ٣٠% عن عامي ٢٠١٠ و ٢٠٠٩. ولم يكن لديها أي دخل أو مصروف آخر.

٦-١ بلغ رأس مال شركة (ب) ٥٠٠٠ خلال للفرات ولم تظهر بقائمة مركزها قماى لية عناصر حقوق ملكية أخرى بخلاف الأرباح المرحلة. علما بأن أسهم الشركة (ب) غير مفيدة بالبورصة ولا تقوم بالإفصاح عن نصيب القهم فى الأرباح.

شركة (ب)مبانات مستخرجة من قائمة الدخل (الأرباح لو الحسابل)

٢٠٠٩	٢٠١٠	
(معلقة)		
٧٢ ٥٠٠	١٠٤ ٠٠٠	مبيعات
(٦٠ ٠٠٠)	(٨٠ ٠٠٠)	تكلفة للبضاعة للمباعة
١٢ ٥٠٠	٢٤ ٠٠٠	الربح قبل ضرائب الدخل
(٤ ٠٥٠)	(٧ ٢٠٠)	ضرائب الدخل
٩ ٤٥٠	١٦ ٨٠٠	الربح

شركة (ب)قائمة التغير في حقوق الملكية

المجموع	الأرباح للمرحلة	رأس المال	
٢٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨
٩ ٤٥٠	٩ ٤٥٠		ربح السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ كما تم تعديله
٣٤ ٤٥٠	٢٩ ٤٥٠	٥ ٠٠٠	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩
١٦ ٨٠٠	١٦ ٨٠٠		ربح السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠
٥١ ٢٥٠	٤٦ ٢٥٠	٥ ٠٠٠	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

بعلتت مستخرجة من الإيضاحات المتبعة للقوانين المالية

١- تم إخراج بعض المنتجات (اقتى مبيع للشركة ب) أن باعها خلال عام ٢٠٠٩) بالخطأ ضمن الصفوف في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ مبلغ ٦٥٠٠. وقد تم تسجيل القوائم المالية في ٢٠٠٩ لتصحيح هذا الخطأ. وفيما يلي ملخصاً لتأثير إعادة عرض هذه القوائم المالية علماً بأنه لا يوجد تأثير على عام ٢٠١٠.

فتاكير على	
٢٠٠٩	
(٦ ٥٠٠)	(زيادة) في تكلفة البضاعة المباعة
١ ٩٥٠	الانخفاض في مصروف ضرائب الدخل
(٤ ٥٥٠)	(الانخفاض) في الربح
(٦ ٥٠٠)	(الانخفاض) في للمخزون
١ ٩٥٠	الانخفاض في التزام ضريبة الدخل
(٤ ٥٥٠)	(الانخفاض) في حقوق الملكية

شركة (ب)

ملاحظات ومنظرة من قائمة الأرباب المرحلة

٢٨٠٩	٢٠١٨	
(معدلة)		
جنيه	جنيه	
٢٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التشغيل
-	(٤٠٥٠)	نصحيح خطأ محاسبي
		(صافي الأثر بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ
		١٩٥٠) "يضاح (١)"
٢٠٠٠٠	٢٩٤٥٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التشغيل
٩٤٥٠	١٦٨٠٠	صافي الربح (٢٠٠٩: معدل بتصحيح الخطأ)
٢٩٤٥٠	٤٦٢٥٠	رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة

**معييار المراسبة المصرى
رقم (٧) المعدل ٢٠١٥
الأحداث التى تقع بعد الفترة الحالية**

معار للمحاسبة المصري رقم (٧) للمعدل ٢٠١٥
الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية

المحتويات

الفترات

١	هدف للمعيار
٢	نطاق للمعيار
٣-٧	تعريفات
٨-١٣	الاعتراف و القياس
٨-٩	أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً في القوائم المالية
١٠-١١	أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية
١٢-١٣	التوزيعات
١٤-١٦	الاستمرارية
١٧-٢٢	الإفصاح
١٧-١٨	تاريخ الإصدار
١٩-٢٠	تعديث الإفصاح عن الحالات التي كانت قائمة في تاريخ نهاية فترة مالية
٢١-٢٢	أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية

معيار للمحاسبة المصري رقم (٧) للمعدل ٢٠١٥

الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية

هدف للمعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح :

(أ) متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بدءاً على أحداث تقع بعد الفترة المالية .
و (ب) الإقصاحات التي يجب أن توفرها المنشأة عن تاريخ إصدار القوائم المالية وكذلك حسن الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية.

كما يتطلب المعيار أيضاً ضرورة عدم قلم المنشأة بإصدار قوائم للمالية على أساس الاستمرارية إذا كانت هناك أحداث تقع بعد فترة مالية تشير إلى أن فرض الاستمرارية ليس مناسباً .

نطاق المعيار

٢ يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإقصاح عن الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية.

تعريفات

٣- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريب كل منها :

الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية : هي تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث في صالح المنشأة أو في غير صلاحها. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

(أ) أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة في تاريخ نهاية الفترة المالية وتتطلب تعديل في القوائم المالية.

و (ب) أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ولا تتطلب تعديل في القوائم المالية، وقد تتطلب فقط الإقصاح عنها في هذه القوائم.

٤- تختلف الإجراءات التي تتبع لإصدار القوائم المالية باختلاف هيكل الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات التي تتبع في إعداد وانتهاء من قوائم مالية.

٥- تلزم شركات تقديم قوائم مالية للمساهمين لاعتمادها بعد أن يكون قد تم إصدارها من الإدارة وفي هذه الحالة يعتبر تاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ إصدارها من الإدارة وليس تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل المساهمين.

مثال :

في ١٨ فبراير ٢٠١٣ انتهت إدارة المنشأة من إعداد مسودة القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢، وفي ١٨ مارس ٢٠١٣ قام مجلس الإدارة بفحص القوائم المالية وإصدارها، وفي ١٩ مارس ٢٠١٣ أعلنت المنشأة عن لربحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى، وفي أول أبريل ٢٠١٣ تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين، وفي ١٥ مايو ٢٠١٣ اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي للقوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية في ١٧ مايو ٢٠١٣.

في 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 :

في ١٨ مارس ٢٠٠٤ أصدرت إدارة المنشأة القوائم المالية للجهة المشرفة عليها والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين وربما قد تتضمن ممثلين عن المعلمين وأطرافاً خارجية لها مصلحة في المنشأة، وفي ٢٦ مارس ٢٠٠٤ وافقت هذه الجهة المشرفة على القوائم المالية، وفي أول أبريل ٢٠٠٤ تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين، وفي ١٥ مايو ٢٠٠٤ اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها العمومي 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 التي تقع بعد الفترة المالية جميع الأحداث التي تقع حتى تاريخ إصدار القوائم المالية حتى ولو كانت هذه الأحداث قد تمت بعد نشر معلومات عن الأرباح لولية معلومات مالية وقيل بإصدار القوائم المالية.

الاعتراف والقياس

أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً في القوائم المالية

- ٨- على المنشأة أن تعدل القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التالية للفترة المالية والتي تستوجب تعديل القوائم المالية.

- ٩- فيما يلي أمثلة للأحداث التي تقع بعد الفترة المالية والتي تستوجب أن تعدل المنشأة لقيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عنصر لم تكن قد درجت:

(أ) صدور حكم قضائي بعد للفترة المالية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام كلاً ما بالفعل في تاريخ نهاية الفترة المالية ، وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته ، وعدم الاكتفاء بالإصحاح فقط عن هذا الالتزام المحتمل نظراً لأن الحكم القضائي يعتبر دليلاً إضافياً.

(ب) ظهور معلومات جديدة بعد الفترة المالية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد اعتراها الانحلال في تاريخ نهاية الفترة المالية لو أن قيمة خسارة الانحلال المعترف بها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل ، ومثال ذلك ما يلي :

(١) إفلاس أحد العملاء والذي قد حدث بعد للفترة المالية عادة ما يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل في تاريخ نهاية الفترة المالية في حساب العملاء ولن المنشأة في حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء .

و (٢) بيع المحزون بعد الفترة المالية قد يوفر دليلاً على سلكي القيمة القياسية لهذا المحزون في تاريخ نهاية الفترة المالية.

(ج) لتعرف بعد الفترة المالية على التكلفة القبطية لشراء أصل ثم قبل تاريخ نهاية الفترة المالية أو المتحصلات القبطية من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

(د) لتعرف بعد الفترة المالية على مبالغ للمشركة في الأرباح أو مدفوعات كمكالات إن كان هناك التزام قانوني أو حكومي على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

(هـ) اكتشاف عثر أو خطأ يشير إلى أن القوائم المالية لم تكن سليمة.

أحداث تقع بعد فترة للمنية ولا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية

١٠- لا تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية و التي لا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية.

١١- من أمثلة الأحداث التالية لفترة للمنية والتي لا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية ، الانخفاض في القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية، فالانخفاض في القيمة السوقية هذا لا يتطرق بحالة الاستثمار في تاريخ نهاية الفترة المالية ولكنه يعكس ظروف حدثت خلال الفترة اللاحقة . و بناء على ذلك لا تعدل المنشأة المبلغ المدرجة بالقوائم المالية والخاصة بالاستثمارات . وبالمثل فليس على المنشأة أن تعدل مبالغ الاستثمارات المنصوح عنها في تاريخ نهاية الفترة المالية على الرغم من أنها قد تحتاج لإصلاح آخر طبقاً للفقرة ٦٦ من هذا المعيار .

التوزيعات

١٢- إذا أعلنت المنشأة عن توزيعات محتملة لدوات الملكية بعد الفترة المالية فإنه لا يجوز للمنشأة أن تدرج هذه التوزيعات بالقوائم المالية في تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٣- إذا كانت التوزيعات قد تم إعلانها وتم اعتمادها بواسطة الإدارة المعنية بعد الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية ، فإنه لا يتم الاعتراف بهذه التوزيعات كالتزامات في تاريخ نهاية الفترة المالية لأنه لا يوجد إلزام حالي . مثل هذه التوزيعات يتم الإصاح عنها في الإيضاحات لمتابعة القوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية" .

الإستمرارية

١٤- لا يجوز للمنشأة أن تعد القوائم المالية طبقاً للحرض الاستمرارية إذا كانت الإدارة تنوي بعد الفترة المالية تصفية المنشأة أو أن تتوقف عن مزاولة النشاط و لا يوجد لديها بديل آخر معقول سوى ذلك.

١٥- قد يستدعى المذهور فى نتائج للتشغيل والمركز الملى بعد الفترة المالية دراسة ما إذا كان فرض الاستمرارية سائرًا مناسباً من عدمه . فإذا لم بعد فرض الاستمرارية مناسباً ، فإن تأثير ذلك يكون خطيراً جداً حيث يتطلب هذا المعيار تعديلاً جوهرياً فى أساليب المحاسبة لكثير من مجرد تعديل المبالغ المعترف بها وفقاً لأسس المحاسبة المتبع.

١٦- يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١) 'عرض القوائم المالية' 'بإصلاحات محددة صا إذا كان :

(أ) لم يتم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية .

أو (ب) إذا كانت الإدارة على درجة بحالات عدم تأكد هامة تتعلق بأحداث أو ظروف قد تشير إلى وجود شك كبير فى قدرة المنشأة على الاستمرار فى مزاولة للأنشطة . وقد تنشأ هذه الأحداث أو لظروف - ولقى تتطلب الإفصاح عنها - بعد لفترة المالية.

الإفصاح

تاريخ الإصدار

١٧- على المنشأة أن توضح عن تاريخ إصدار القوائم المالية والمصلحة التى قامت باعتمادها . وإذا كان لمالكي المنشأة أو الآخرين الحق فى تعديل القوائم المالية بعد إصدارها فيجب على المنشأة أن توضح عن هذه الحقيقة.

١٨- من المهم لمستخدمي القوائم المالية معرفة تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية حيث أن هذه القوائم المالية لن تعكس الأحداث التى قد تكم بعد ذلك.

تحديث الإفصاح عن الحالات التى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية

١٩- إذا حصلت منشأة على معلومات بعد الفترة المالية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية ، فيجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات التى تنطق 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 المبلغ المعترف بها بالقوائم المالية للمنشأة . ومن أمثلة ذلك توفر 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 لمخصص 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 في القوائم المالية

٢١- إذا كانت الأحداث التالية للفترة المالية والتي لا تستوجب تعديلاً في القوائم المالية جوهرية ويؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقسيم الصحيح واتخاذ 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 المالي للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره.

٢٢- فيما يلي أمثلة على أحداث تقع في المنشأة بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً في قوائمها المالية والتي من الأهمية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم هذه القوائم المالية على التقسيم للصحيح واتخاذ 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 مداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاوله جزء من النشاط أو الدخول في عقد ارتباط لنوع هذه الأصول أو مداد تلك الالتزامات .

و(ج) شراء أو استبعاد أصول هامة أو مصادرة أصول هامة بواسطة الحكومة.

و(د) دمار أحد المصانع الكبرى بالمريق بعد الفترة المالية.

و(هـ) الإعلان عن أو البدء في تنفيذ عملية إعادة هيكلة هامة.

و(و) للمعاملات الهامة على الأسهم العادية ومعاملات المحتملة على الأسهم العادية بعد الفترة المالية .

و(ز) تغييرات للكبرى غير العادية بعد الفترة المالية في قيم الأصول أو أسعار الصرف.

و(ح) التغييرات في معدلات الضرائب لو قوانين الضرائب التي تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد الفترة المالية والتي لها تأثير هام على حساب الضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كأصول والتزامات.

و(ط) للدخول في ارتباطات هامة أو التزامات محتملة مثل إصدار ضمانات هامة.

و(ي) فشروع في رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث تمت بعد الفترة المالية.

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٨) المعدل ٢٠١٥

عقود الإنشاء

معيار المحاسبة المصري رقم (٨) للمعدل ٢٠١٥
عقود الإنشاء

المحتويات

فقرات

	هدف المعيار
٢-١	نطاق المعيار
١-٣	تعريفات
١٠-٧	تجميع وفصل عقود الإنشاءات
١٥-١١	إيرادات العقود
٢١-١٦	تكلفة العقود
٣٥-٢٢	الاعتراف بإيراد العقد ومصرفاته
٣٧-٣٦	الاعتراف بالخسائر المتوقعة
٣٨	التغيير في التقديرات
٤٥-٣٩	الإفصاح
	ملحق

معييار للمحاسبة المصري رقم (٨) للمعدل ٢٠١٥

عقود الإنشاء

هدف للمعييار

يهدف هذا المعيار في شرح لمعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء، وبسبب طبيعة الأنشطة التي تؤدي في ظل عقود الإنشاء عادة ما يقع تاريخ التعاقد وتاريخ الانتهاء من العمل في فترات مالية مختلفة، لذا فإن الموضوع الأساسي في المحاسبة عن عقود الإنشاء هو توزيع الإيرادات وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التي يؤدي خلالها العمل الإنشائي. ويستخدم هذا للمعيار شروط الاعتراف الواردة في إطار إعداد وعرض القوائم المالية لتحديد متى يتم الاعتراف بالإيرادات والعقد كإيرادات ومصروفات والعقد كمصروفات في قائمة الدخل، كما يقدم المعيار أيضاً إرشادات عملية عن كيفية تطبيق هذه الشروط.

نطاق المعيار

- ١- يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين.
- ٢- ملغاة.

تعريفات

- ٣- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريب كل منها:

عقد الإنشاء هو عقد تم إبرامه خصيصاً لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها.

العقد محدد السعر هو عقد الإنشاء الذي يوافق فيه المفاوض على سعر محدد للعقد ككل أو على سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية والذي قد ينضمن في بعض موارد الحق في زيادة الأسعار بنسبة معينة.

عقد بالتكلفة زائد نسبة هو عقد الإنشاء الذي يقدم بموجب المفاوض باسترداد التكاليف المسموح بها أو المعروفة بالعقد بالإضافة إلى نسبة مئوية من التكاليف أو مبلغ أتعاب متعدد.

- ٤- قد يبرم عقد الإنشاء لإنشاء أصل واحد مثل كوبري أو مبنى أو سد أو خط قلاب أو طريق أو معبنة 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، ومثل تلك عقود إنشاء محملت تكرير البترول أو إنشاء وحدت المعاصر والأجهزة المعقدة.

- ٥- لأغراض هذا المعيار فإن عقود الإنشاء تتضمن ما يلي :
- (أ) عقود تقديم خدمات لها علاقة مباشرة بإنشاء هذا الأصل مثل تلك خدمات مدير المشروع والمهندسين المعماريين.
- و(ب) عقود هدم وإزالة بعض الأصول وعقود تنظيف البيئة من آثار عمليات هدم هذه الأصول.
- ٦- تأخذ عقود الإنشاء عدة أشكال. وهي تصنف لأغراض هذا المعيار إما كعقود ذات سعر محدد أو عقود بالتكلفة زائد نسبة أو قد تأخذ بعض العقود مزيجاً من العقود ذات السعر المحدد والعقود بالتكلفة زائد نسبة، ومثل ذلك العقود بالتكلفة زائد نسبة مع وضع حد أقصى للسعر. وفي هذه الظروف يحتاج المقلول أن يأخذ في الاعتبار كل الشروط والقواعد الواردة في الفقرتين ٢٣ و ٢٤ من هذا المعيار لتحديد متى يعتبر سعر بائعاً ومصروفات هذا العقد.

تجميع وفصل عقود الإنشاء

- ٧- يتم عادة تطبيق متطلبات هذا المعيار بصفة مستقلة على كل عقد من عقود الإنشاء ، ولكن في بعض الحالات يقتضي الأمر تطبيق هذا المعيار على أحد مكونات العقد بصفة منفصلة ، أو أن يطبق في بعض الحالات على مجموعة من العقود مجتمعة وذلك حين أجل إظهار الرضخ 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 والقبول لكل أصل على حدة وأنه كان من حق كل طرف من أطراف التعاقد (المسجل والمقلول) 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- تضاف مجموعة العقود سواء كانت مع تسجيل 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 في حقيقتها عملية واحدة لها هامش ربح إجمالي.

و (ج) يتم تنفيذ العقود المختلفة في ذات الوقت (على التوازي) أو في ترتيب زمني مستمر الواحد تلو الآخر.

١٠- قد يسمح العقد بإنشاء أصل إضافي طبقاً لدرجة العميل ، أو قد يتم تعديل العقد الأصلي ليتضمن إنشاء أصل إضافي . ويتم معاملة إنشاء الأصل الإضافي كعقد مستقل عندما:

(أ) يختلف الأصل جوهرياً في التصميم أو التقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول التي تم جشائها بموجب العقد الأصلي.

أو (ب) يتم التفاوض بشأن سعر الأصل الجديد بدون الأخذ في الاعتبار أسعار العقد الأصلي.

إيرادات العقود

١١- يتضمن إيرادات العقد ما يلي:

(أ) القيمة الأصلية للإيراد المتفق عليه في العقد.

و(ب) مدفوعات عن التعديلات على الأعمال الواردة في العقد والمطلوبات والحوافز وذلك:

(١) إلى مدى احتمال أن يتحقق الإيراد عن هذه الأعمال.

و(٢) إذا كانت هناك إمكانية قياس الإيراد المتعلق بها بدرجة يعتمد عليها.

١٢- يتم قياس إيرادات العقود بقيمة العائدة المقابل لذي تم أو سيتم استلامه ، ويؤثر قياس إيرادات العقد بالحد من عوامل عدم التأكد والتي تتوقف على نتائج الأحداث المستقبلية ، ويجب إعادة النظر في تقديرات هذا الإيراد في ضوء الأحداث التي تقع وفي 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 التي قد تزيد أو تنقص إيرادات العقد في فترة لاحقة للفترة التي تم فيها الاتفاق على التعاقد الأصلي.

أو (ب) قد تزيد قيمة الإيرادات التي تم الاتفاق عليها في العقد محدد السعر وذلك نتيجة لزيادة في التكاليف المنصوص عليها في العقد.

أو (ج) قد تنخفض قيمة الإيرادات نتيجة للفراميت التي نتجت عن تأخير المقاول في تنفيذ تعاقده.

أو (د) عندما يكون العقد محدد السعر مرتبطاً بسعر محدد لكل وحدة من وحدات المنتج النهائي ، في هذه الحالة تزيد إيرادات العقد بزيادة عدد الوحدات.

١٣- التحصيل هو أمر يصدره العميل إلى المفاوض يتم بموجبه تحصيل نطلق العمل ، وقد يؤدي التعديل إلى زيادة أو نقص لإيراد 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 هي مبلغ يسعى المفاوض لتحصيله من العميل أو من طرف آخر كالمورد لتكلفة لم تكن تتضمنها قيمة للعقد ، وقد تنشأ المطالبة مثلاً من أن يكون العميل قد تسبب في تأخير العمل أو أن هناك أخطاء في 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 في 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 التي من المنتظر أن يقبلها العميل يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

١٥- الحوافز هي مبالغ إضافية تكف المفاوض نتيجة وصوله إلى معيار أداء معينة أو بما يزيد عليها كمئة أن ينس العقد على استحقاق المفاوض لموافر عند انتهائه المبكر عن المقالوة ، ويمكن تضمين الحوافز في إيرادات العقد عندما:

(أ) يكون العقد في مرحلة متقدمة مما يزيد من التأكد من أن الأداء موضوع هذا الحافز قد وُضِعَ إلى المعايير

المحددة أو زاد عليها.

و (ب) أن يمكن قياس قيمة هذه الحوافز بدرجة يعتمد عليها.

تكلفة العقود

١٦- تتضمن تكلفة العقد ما يلي:

- (أ) تكلفة التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.
- و(ب) التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على العقد.
- و(ج) التكاليف الأخرى والتي يمكن تحميلها للميزل طبقاً لنصوص العقد.

١٧- تتضمن التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد ما يلي:

- (أ) تكلفة العاملين بالموقع شاملة تكاليف الإشراف.
- و (ب) تكلفة المواد المستخدمة في الإنشاء.
- و (ج) هلاك الأصول الثابتة المستخدمة في العقد.
- و (د) تكلفة نقل الأصول الثابتة والمواد من وإلى موقع للعقد.
- و (هـ) تكلفة استئجار الأصول الثابتة.
- و (و) تكلفة التصميمات الهندسية والمعارنة الفنية المنسوبة مباشرة بالعقد.
- و (ز) التكاليف التقديرية لأعمال الضمان بما في ذلك التكاليف المتوقعة للصيانة خلال فترة الضمان .
- و (ح) المطالبات من الأطراف الأخرى.

ويمكن أن تنخفض هذه للتكاليف بالإيرادات المعارضة التي تتحقق والتي لم تحسب ضمن نفود إيرادات العقد مثل بيع المواد الزائدة والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة في نهاية عقد للمقولة.

١٨- تتضمن التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على عقود محددة ما يلي :

- (أ) تأمين.
- و (ب) تكاليف التصميمات والمعارنة الفنية والتي لا تتعلق بعقد محدد.
- و (ج) تكاليف الإنشاء غير المباشرة.

ويتم توزيع هذه التكاليف بطريقة منتظمة ومنطقية بصفة مستمرة على كافة التكاليف التي لها نفس الخصائص، ويتم عملية التخصيص في ضوء المستوى العمادي لنشاط الإنشاء ، ومن أمثلة تكاليف الإنشاء غير المباشرة تكاليف إعداد وتنفيذ كشوف مرتبات الأفراد العاملين في المقولة ، وتعتبر تكاليف الاقتراض من أمثلة التكاليف المستعقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على عقود معينها.

١٩- قد تتضمن التكاليف التي يمكن تحميلها لتحميل طبقاً لمصروف العقد بعض التكاليف الإدارية العامة أو تكاليف التطوير والتي نص العقد تحديداً على استردادها.

٢٠- يتم استبعاد التكاليف التي لا تتعلق بنشاط العقود أو التي لا يمكن تحميلها على العقد وذلك من تكاليف عقد الإنشاء ، وتتضمن هذه تكاليف ما يلي:

(أ) لتكاليف الإدارة العامة التي لم يرد نص صريح في العقد على استردادها.

و (ب) تكاليف البيع.

و (ج) تكاليف البحوث والتطوير والتي لم يرد نص في العقد على إمكانية استردادها.

و (د) تكاليف الإهلاك للألات والمعدات المسطحة والتي لم تستخدم في عقد معين.

٢١- تدخل ضمن تكاليف العقد تلك التكاليف المرتبطة به وذلك خلال الفترة من تاريخ تأكيد الحصول على للعقد إلى تاريخ إتمام هذا العقد ، ومع هذا فإن التكاليف التي تكبدها المقول خلال الفترة السابقة لتأكيد حصوله على العقد وتعلقة مباشرة به يتم تضمينها كجزء من تكلفة العقد إذا كان يمكن تحديدها وقياسها بدرجة يمكن الاعتماد عليها ، وذلك في حالة إذا كان من المحتمل الحصول على العقد ، وعند إثبات التكاليف المتعلقة بالحصول على العقد كمصروف خلال فترة التي لففت خلالها ، فإنه لا يجوز تضمين هذه التكاليف ضمن تكاليف العقد عند الحصول عليه في 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 ومصروفات على الترتيب وذلك في ضوء مستوى الإتمام الذي وصل إليه نشاط العقد في نهاية الفترة المالية ، وتدرج أية خسارة متوقعة في عقد الإنشاء كمصروف فوراً طبقاً لما هو وارد في الفقرة ٣٦ من هذا المعيار.

٢٣- في حالة التعاقدات ذات السعر المحدد فإن للتبنيح النهائي لعقد الإنشاء يمكن تفسيره بدرجة يعتمد عليها في حالة توافر كل الشروط التالية:

(أ) عندما يمكن قياس الإيراد الإجمالي للعقد بدرجة يعتمد عليها.

و(ب) عندما يكون من المحتمل أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتوقعة من تنفيذ هذا العقد.

و(ج) عندما يمكن قياس كل من التكاليف اللازمة لإنجاز العقد ومستوى الإنجاز الكلي به في 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 التي تم إنفاقها مع تلك التي تم تقديرها مسبقاً.

٢٤- في حالة العقود ذات التكلفة زائد نسبة فاجه يمكن تقدير فائض النهائي من العقد بدرجة يعتمد عليها عندما تتوفر كل الشروط التالية:

(أ) أنه من المحتمل أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتصلة بهذا العقد.

و(ب) أن التكاليف المتصلة بالعقد سواء كانت قليلة أو غير قابلة للاسترداد يمكن تحديدها وقياسها بدرجة يعتمد عليها.

٢٥- يطلق على عملية الاعتراف بالإيراد والمصروف باستخدام مستوى إتمام العقد طريقة نسبة الإتمام. وفي ظل هذه الطريقة فإن إيرادات العقد يتم مقابلتها بالتكاليف التي تم إنفاقها في سبيل الوصول إلى مستوى الإتمام الحالي ، والتي ينتج عنها إظهار الإيرادات والمصروفات والأرباح التي تحققت من هذا الجزء المستكمل من العمل ، وهذه الطريقة تعطي معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقد ومستوى الأداء خلال الفترة.

٢٦- في ظل طريقة نسبة الإتمام يعترف بالإيراد ويدرج ضمن الإيرادات في الأرباح أو الخسائر (فائض للدخل) من الفترة التي تم فيها تنفيذ الأعمال ، كما أن تكاليف العقد تخرج عادة كمصروفات في الأرباح أو للخسائر (فائض للدخل) عن ذات الفترة المحاسبية التي تم خلالها إنجاز هذه الأعمال ، ومع ذلك فإن أية زيادة متوقعة في إجمالي تكلفة العقد عن إجمالي إيراداته يجب إثباتها فوراً كمصروف طبقاً لما هو وارد في الفقرة "٣٦" من هذا المعيار.

٢٧- قد يتكبد المقابل تكاليف تتعلق بنشاط مستقبلي للعقد ، ويمكن الاضتراف بهذه التكاليف كحصول عندما يكون من المحتمل تغطية هذه التكلفة ، وتعتبر هذه التكاليف مستحقة على العميل وعالمياً يتم تمويلها كأعمال تحت التنفيذ.

٢٨- يمكن تقدير الناتج النهائي لمقد الإنشاء بدرجة يعتمد عليها إذا كان من المحتمل أن تحقق للمنشاء المنافع الاقتصادية المتوقعة بتنفيذ العقد ، ومع ذلك فإنه في حالة ظهور شك في إمكانية الحصول أية مبالغ سبق إدراجها كإيرادات للعقد في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فإنه يجب إدراج المبلغ المشكوك في تحصيله كمصروف بدلاً من اعتباره تخفيضاً لقيمة إيرادات للعقد.

٢٩- يمكن للمنشأة بصفة عامة أن تعد تقديرات يعتمد عليها إذا كان العقد ينص على الآتي:

(أ) حقوق الأطراف فيما يتعلق بالأصل الذي تم إنشاؤه.

و (ب) المقابل الذي سيتم تبادله.

و (ج) طريقة وشروط السداد.

وعالمياً ما يكون من الضروري أن يكون لدى المنشأة نظام داخلي فعال للموازنة التقديرية وإصدار التقارير. وتقوم المنشأة خلال فترة تنفيذ العقد بإعادة النظر في تقديرات الإيرادات ومصروفات العقد وتقوم بتعديلها إذا كان ذلك ضرورياً ، ولكن إجراء مثل هذه التعديلات لا يعنى بالضرورة أن للناتج النهائي للعقد لا يمكن تقديره بدرجة يعتمد عليها.

٣٠- يتم تحديد نسبة إتمام العقد بطرق مختلفة وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التي يمكن اتباعها 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 إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله.

أو (ب) حصر الأصول المنفقة.

أو (ج) ما تم إنجازه فعلياً من أعمال للعقد .

ولا تعتبر الدفعات الدورية والمقدمات المحصلة من العملاء عادة عن مستوى العمل المنجز.

٣١- عندما يتم تحديد مستوى الإلتزام بالاعتماد على ما تم تحمله من تكاليف للعقد حتى تاريخه ، فإن تلك التكاليف يجب ألا تتضمن سوى فتكليف فتنى نكس العمل للمزدي فقط وبالتالي فإن بعض التكاليف يجب استخدامها ومثل ذلك:

(أ) التكاليف المتعلقة بالنشطة أو أعمال مستغنية مثل التثوينات الموجودة في موقع العملية أو التي خصصت للعملية ولكن تم تركب أو تستخدم بعد ، إلا إذا كانت هذه التثوينات قد صنعت خصيصاً لهذا العقد.

و(ب) للتدفعات المتكئة لمقاولي الباطن .

٣٢- عندما يكون من غير الممكن تقدير النتائج النهائية من عقد الإلتزامات بدرجة يعتمد عليها بتعيين:

(أ) عدم الاعتراف بالإيرادات إلا في حدود تكاليف العقد التي أنفقت والتي يكون من المتوقع استردادها.

و(ب) أثبتت كافة تكاليف العقد كمصروفات في الفترة التي أنفقت فيها.

ويتم الاعتراف بالخصائر المتوقعة في عقد المقاول فوراً كمصروفات وذلك طبقاً للفقرة ٣٦ من هذا الميعار.

٣٣- يصعب في الغالب خلال المرحل الأولى من عقد المقاول تقدير النتائج النهائية للعقد بدرجة يعتمد عليها. إلا أنه قد يكون من المحتمل أن تتمكن المنشأة من تغطية التكلفة فتنى أنفقتها ، وس ثم فإنه في هذه الحالة لا يعترف بالإيرادات إلا في حدود ما تم إنفاقه ويكون من المتوقع تغطيته ، وفي الأحوال التي لا يمكن تحديد النتائج النهائية للعقد بدرجة يعتمد عليها فإنه يعين عدم الاعتراف بتحقيق أية أرباح.

ومع ذلك فإنه حتى لو كان قناتج النهائي من العقد لا يمكن تقديره بترجات يعتمد عليها ، فإنه من المحتمل زيادة إجمالي تكاليف العقد عن قيمة الإيرادات للمتوقعة منه ، فإنه يجب تحميل تلك الفرق كمصروفات فوراً وذلك تطبيقاً للفقرة ٣٦ من هذا الميعار .

٣٤- تحمل تكاليف العقد التي يكون من غير المحتمل تغطيتها كمصروفات فوراً ، ومن أمثلة الحالات التي قد لا يحتمل تغطية تكاليف العقد فيها والتي يجب حينئذ إثباتها كمصروفات فوراً تلك العقود التي:

(أ) لم تصبح بعد ملزمة بالكامل أي التي يثار تساؤل جد حول مدى مريبتها.

أو (ب) يتوقف استكمالها على حكم قضائي أو مرقف قضائي.

أو (ج) للمنطقة يعقارت معرضة للمصادرة أو نزع الملكية.

أو (د) يكون فيها لعمول غير قادر على الوفاء بالتزاماته.

أو (هـ) يكون المفاوض فيها غير قادر على تنفيذ العقد أو غير قادر على الوفاء بالتزاماته طبقاً للعقد.

٢٥- عند زوال ظروف عدم التأكّد التي حالت دون إمكانية التقدير الذي يعتمد عليه النتائج النهائي للعقد، يتم الاعتراف بتحقّق الإيرادات والمصروفات الخاصة بهذا الإنشاءات حسب ما هو وارد بالفقرة ٢٢ من هذا للمعيار وليس طبقاً للفقرة ٢٢ منه.

الاعتراف بالخسائر المتوقعة

٢٦- عندما يكون هناك احتمال أن تزيد إجمالي التكلفة المتوقعة للعقد عن إجمالي الإيرادات المتوقعة منه يجب إثبات للخسارة المتوقعة كمصروف فوراً.

٢٧- تعدد قيمة هذه الخسائر بغض النظر عن:

(أ) ما إذا كانت الأعمال قد بدأت في تنفيذ العقد أم لا .

أو (ب) درجة الإتمام حتى بلغها تنفيذ العقد.

أو (ج) قيمة الأرباح المتوقع تحقيقها من عقود أخرى لم تعالج كمعقد لإنشاءات واحد طبقاً للفقرة ٢٩ من هذا المعيار.

للتغيير في التقديرات

٢٨- تطبق طريقة نسبة الإتمام على لسلس تجميعي في كل فترة محاسبية وذلك بالنسبة للتقديرات الجارية لكل من إيرادات العقد وتكلفته ، لذلك فإن التغيير في التقدير سواء للإيرادات أو التكلفة وكذلك آثار التغيير في تقدير الناتج النهائي للعقد يجب معالجته على أنه تغيير في التقدير المحاسبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء") وتستخدم التغييرات المحاسبية في تحديد قيمة الإيرادات والمصروفات التي سيتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة التي حدث فيها التغيير وفي الفترات التالية.

الإفصاح

٢٩- على المنشأة الإفصاح عما يلي :

(أ) قيمة إيرادات العقود التي تم إدراجها كإيرادات خلال الفترة.

و(ب) الطرق المستخدمة في تحليل إيرادات العقود التي تم إدراجها ضمن إيرادات الفترة.

و(ج) الطرق المستخدمة في تحديد مستوى الإلتزام للعقود تحت التنفيذ.

٣٠- على المنشأة الإفصاح عما يلي فيما يتعلق بالعقود تحت للتنفيذ في تاريخ نهاية لفترة المالية:

(أ) إجمالي التكاليف المنفقة والأرباح المحققة (بالخصم الخسائر المحققة) حتى تاريخه.

و(ب) إجمالي الدفعات المقدمة المحصلة.

و(ج) قيمة المبالغ المحتجزة طرف العملاء.

٣١- المبالغ المحتجزة طرف للعملاء هي المبالغ التي تحجز من استخلاصات الدورية إلى حين التأكد من سلامة تنفيذ الشروط الواردة في عقد التنفيذ أو إلى حين إصلاح القيوب ، والمستخلاصات الدورية هي المبالغ المطلوبة عما تم من أعمال سواء دفعها العميل أو لم يدفعها بعد ، والدفعات المقدمة هي الدفعات المحصلة بمعرفة المقاول وذلك قبل تنفيذ الأعمال المتعلقة بها.

٣٢- على المنشأة أن تعرض ما يلي .

(أ) إجمالي المبالغ المستحقة على العملاء عن أعمال العقد كأصل ضمن الأصول.

و(ب) إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد كالتزام ضمن الإلتزامات.

٣٣- تتمثل إجمالي لمبالغ المستحقة من العملاء عن أعمال العقد في صافي :

(أ) للتكاليف التي تم إنفاقها مضافاً إليها الأرباح المحققة ، ومنصوصاً عنها:

(ب) مجموع الخسائر المحققة وإجمالي مستخلاصات الصنعة ،

وذلك لكلفة العقود تحت التنفيذ والتي تكون فيها للتكاليف المنفقة مضافاً إليها للبرج المحقق (بالخصم الخسائر المحققة) تزيد عن قيمة المبتخاضات.

٤٤- تشمل إجمالي المدفوع المستحقة للملاء عن أعمال العقد في مبالغ:

(أ) لتكاليف التي تم إنفاقها مضافاً إليها الأرباح المحققة، ومخصصاً منها:

(ب) مجموع الخسائر المحققة و إجمالي المستحقات الصادرة ، وذلك لكافة العقود

تحت التنفيذ والتي تزيد فيها المستحقات للصورة عن تكاليف المنفعة مصفاً إليها

الأرباح المحققة (نقصاً للخسائر المحققة).

٤٥- على المنتشة الإصاح عن أي التزامات محتملة وأي أصول محتملة وذلك طبقاً لمبدأ

المحاسبة المصري رقم (٢٨) المخصصات والأصول والالتزامات محتملة ، وقد

تتج الالتزامات المحتملة والأصول محتملة عن نفود مثل تكلفة الضمان أو التعويضات

أو الغرامات أو الخسائر المحتملة.

ملحق أمثلة توضيحية

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة للمصري رقم (٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

الإفصاح عن المياسات المحاسبية

فيما يلي أمثلة للإفصاح عن المياسات المحاسبية :

يتم الاعتراف بالإيراد عن عقود الإنشاءات ذات السعر الثابت على أساس طريقة نسبة الإتمام عن طريق قياس نسبة ساعات العمل التي تمت حتى تاريخه إلى إجمالي ساعات العمل المقدرة لكل عقد.

يتم الاعتراف بالإيراد عن العقود التي يتحدد سعرها بالتكلفة زائد نسبة على أساس التكاليف المتنفقة خلال الفترة و التي يمكن تقطيعها زائد الأتعاب المكتسبة مقاسة بالنسبة و تناسب التكلفة التي تم تحملها حتى تاريخه إلى التكاليف التقديرية لإجمالي العقد.

تعديد إيرادات و مصروفات العقد

فيما يلي مثال لإحدى طرق تحديد مستوى الإتمام في تنفيذ العقد و الوقت الذي يتم فيه الاعتراف بتحقيق إيرادات و مصروفات العقد (راجع فقرات من ٢٢٢ إلى ٢٣٥ من هذا المعيار)

حصل مقاول لإنشاءات على عقد محدد السعر بمبلغ ٩٠٠٠ لإنهاء كوبري. وتبلغ القيمة المبدئية للإيرادات المتحقق عليها في العقد مبلغ ٩٠٠٠ وتبلغ القيمة التقديرية لإجمالي تكاليف العقد ٨٠٠٠ وعدة تنفيذ العقد تبلغ ٣ سنوات.

في نهاية السنة الأولى قدر المقاول أن تكاليف العقد قد زادت لتصبح ٨٠٥٠.

و في السنة الثانية اعتمد صاحب العمل أوامر تعديل زادت من قيمة التعاقب بمبلغ ٢٠٠ و زادت من تكاليف التعاقب بمبلغ ١٥٠. وفي نهاية السنة الثانية تضرعت التكاليف المنفقة بمبلغ ١٠٠ تكلفة للمواد النشطة للمخرقة في المواقع و التي مستخدم في السنة الثالثة لإتمام التعاقب.

يحدد المقاول نسبة الإتمام للعقد بطريقة نسبة تكاليف التي أنفقاها حتى تاريخه للأعمال المنفذة للعقد إلى آخر تقدير لإجمالي تكاليف العقد وفيما يلي ملخص للبيانات المالية خلال فترة الإنشاء:

سنة (١)	سنة (٢)	سنة (٣)	
٩٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	المبلغ الأولي للإيرادات المتفق عليه في العقد
-	٢٠٠	٢٠٠	تعديلات
٩٠٠٠	٩٢٠٠	٩٢٠٠	إجمالي الإيرادات للعقد
٢٠٩٣	٦٦٦٨	٨٢٠٠	تكلفة العقد المنقذة حتى تاريخه
٥٩٥٧	٢٠٣٢	-	التكلفة المقدرة لإتمام العقد
٨٠٥٠	٨٢٠٠	٨٢٠٠	إجمالي تكلفة العقد المقدرة
٩٥٠	١٠٠٠	١٠٠٠	الأرباح المقدرة
%٢٦	%٧٤	%١٠٠	نسبة الإتمام

تحديث نسبة الإتمام للعام (٢) بنسبة %٧٤ بعد استبعاد ١٠٠ قيمة المواد النمطية المخزنة بالمواقع لاستخدامها في العام (٣) من تكلفة العقد المنقذة على الأعمال المنقذة حتى تاريخه .
تظهر مبالغ الإيراد والمصروفات والأرباح المحققة في قائمة الدخل عن السنوات الثلاث كما يلي :

المحقق في	المحقق في	المحقق في	
حتى تاريخه	السنوات السابقة	المحقق في	
٢٣٤٠	-	٢٣٤٠	السنة (١)
٢٠٩٣	-	٢٠٩٣	الإيرادات (٩٠٠٠ × %٢٦)
٢٤٧	-	٢٤٧	المصروفات (٨٠٥٠ × %٢٦)
			الأرباح
٦٨٠٨	٢٣٤٠	٤٤٦٨	السنة (٢)
٦٠٦٨	٢٠٩٣	٣٩٧٥	الإيرادات (٩٢٠٠ × %٧٤)
٧٤٠	٢٤٧	٤٩٣	المصروفات (٨٢٠٠ × %٧٤)
			الأرباح
٩٢٠٠	٦٨٠٨	٢٣٩٢	السنة (٣)
٨٢٠٠	٦٠٦٨	٢١٣٢	الإيرادات (٩٢٠٠ × %١٠٠)
١٠٠٠	٧٤٠	٢٦٠	المصروفات
			الأرباح

الإفصاحات عن العقد

وصلل للمعاول بى نهابة السنة الأولى للعليلت وقد سدد للمعاول كل للتكاليف اللتى تصلها نعداً 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 للعليل دفعات مقدمة عن أعمال لم تتم بعد.

يظهر مرفق الخمسة عقود تحت التفتيش فى نهابة للسنة الأولى كما يلى :

١	٢	٣	٤	٥	٦	الإجمالي
ليرك لعقد المعترف	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥	١٣٠٠
بها طبقاً للفترة ٢٢٢*						
مصرفات العقد	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١٢١٥
للمعترف بها طبقاً						
للفترة ٢٢٢*						
للخسائر المحتملة و						
للمعترف بها طبقاً	-	-	-	٤٠	٣٠	٧٠
للفترة ٢٢٩*						
الأرباح للمعترف بها						
ناقص الفسائر	٢٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
للمعترف بها						
تكاليف العقد المنفذة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١٤٢٠
خلال الفترة						
تكاليف العقد المنفذة و						
للمعترف بها						
كمصرفات العقد						
خلال الفترة طبقاً						
للفترة ٢٢٢*	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١٢١٥
تكاليف العقد المتوقعة						
بالنشاط فى المستقبل						
و المعترف بها						
كأصول طبقاً للفترة						
٢٢٣*	-	٦٠	١٠٠	-	٤٥	٢٠٥

**معييار الحاسبية المصرى
رقم (١٠) المعدل ٢٠١٥
الأصول الثابتة وإهلاكاتها**

معيار المحاسبة للمصري رقم (١٠) للمعدل ٢٠١٥
الأصول الثابتة وإهلاكها
المحتويات

فقرات	
١	هدف المعيار
٢ - ٥	نطاق المعيار
٦	تعريفات
٧-١٤	الاعتراف
١١	التكاليف الأولية
١٢-١٤	التكاليف اللاحقة
١٥-٢٨	القياس عند الاعتراف
١٦-٢٢	خصم التكلفة
٢٢-٢٨	قياس التكلفة
٢٩-٦٦	القياس بعد الاعتراف
٣٠	نموذج للتكلفة
٣١-٤٢	نموذج إعادة التقييم (ملغاة)
٤٣-٦٢	الإهلاك
٥٠-٥٩	القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك
٦٠-٦٢	طريقة الإهلاك
٦٣	الإضمحل
٦٥-٦٦	التحويل عن الإضمحل
٦٧ ٧٢	الاستبعاد من النفاذ
٧٣-٧٩	الانقضاء

معياري المحاسبة المصري 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 في تلك الأصول والتغير في مثل هذا الاستثمار.

تتمثل الموضوعات الرئيسية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأصول الثابتة في الاعتراف بالأصول وتحديد قيمها لفترة بالإضافة إلى أعباء الإهلاك وخسائر الاضمحلال التي يعترف بها بالنسبة لتلك الأصول.

نطاق المعيار

٢ - يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول الثابتة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبي مصري آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

٣ - لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول الثابتة الحيوية كأصول محتفظ بها لغرض بيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

(ب) الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "تقزراعة").

(ج) الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) "التنقيب عن وتقييم المولد للمحنية").

(د) حقوق التأمين والاحتياطيات التعدينية مثل التزود والغاز الطبيعي والمورد غير المتجددة للمعالجة.

إلا أن هذا المعيار يطبق على الأصول الثابتة المستخدمة في تطوير أو صيانة الأصول المعركة في (ب) في (د) أعلاه.

٤ - في بعض الحالات قد تسمح معايير محاسبة مصرية أخرى بالاعتراف ببند من بنود الأصول للثبات بناء على منهج مختلف عن ذلك المتبع في هذا المعيار. ومع ذلك وفي مثل هذه الحالات فإن للجوانب الأخرى من المعالجة المحاسبية لهذه الأصول بما في ذلك الإهلاك تتحدد طبقاً لمتطلبات هذا المعيار.

٥ - على المنشأة في استخدامها للنموذج للتكلفة في معالجة الاستثمار العقاري طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري" أن تستخدم نموذج التكلفة للوارد في هذا المعيار.

تعريفات

٦ - تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور فريين كل منها:

القيمة الدفترية: هي القيمة المعترف بها للأصل بعد خصم مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

التكلفة: هي المبلغ المنفوخ من تقنية أو ما في حكمها أو القيمة العادلة لمقابل آخر تم تقديمه لاقتناء أصل وذلك في توقيت اقتناء أو إنشاء الأصل أو هو المبلغ المنسوب لهذا الأصل عند الاعتراف الأولي به طبقاً للمتطلبات المحددة في معايير محاسبة مصرية أخرى زحماً ينطبق ذلك مثل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) 'المنفوعات المبنية على اسمهم'.

القيمة القابلة للإهلاك: هي تكلفة الأصل أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة مخصوصاً منها القيمة التخريبية له.

الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على عمر الإنتاج المقدر لهذا الأصل.

القيمة من وجهة نظر المنشأة: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع منشأة أن تحصل عليها من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي المقدر أو التي تتوقع أن تتحملها عند تسوية التزام.

القيمة العادلة: هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لتقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

خسارة الاضمحلال: هي المبلغ الذي تزيد به القيمة التخريبية لأصل عن قيمته الاستردادية.

الأصول الثابتة: هي البنود الملموسة التي:

(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات ، أو في التلجير للغير أو في أغراضها الإدارية.

(ب) من المتوقع استخدامها على مدار أكثر من فترة واحدة.

القيمة القابلة للاسترداد: هي القيمة العادلة للأصل (مخصوصاً منها تكاليف الالتزام للبيع) ، أو قيمته الإستخدامية أيهما أكبر.

القيمة التخريدية لأصل: هي القيمة المقدرة التي يمكن للمنشأة أن تحصل عليها حالياً من التصرف في الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد لو كان الأصل في العمر وعلى الحالة المتوقع أن يكون عليها في نهاية العمر الإنتاجي المقرر للأصل.

العمر الإنتاجي المقدر لأصل هو:

(أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن يكون الأصل متاحاً خلالها للاستخدام.

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

الاعتراف

٧ - يعترف بتكلفة أي بند من بنود الأصول الثابتة كأصل لفظ عندما:

(أ) يكون من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة من هذا البند.

(ب) يمكن قياس تكلفة البند بدرجة يعتمد عليها.

٨ - عادة ما يتم الاحتفاظ بقطع الغيار ومعدات لصيانة كمخزون على أن يعترف بها كمصروف في الأرباح أو الخسائر (كلمة 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 للقياس التي تستخدم لأغراض الاعتراف - بمعنى آخر: ما الذي يمكن أن يشكل بنداً من بنود الأصول الثابتة. لذا يتطلب الأمر استخدام التقدير للعكس في تطبيق شروط الاعتراف بالأصول الثابتة وفقاً للظروف المعقدة لكل منشأة. فقد يكون من الملائم تجميع البنود التي لا تعتبر بمفردها ذات أهمية نسبية مثل الحد والأوت والاسطوانات على أن تُلحق شروط الاعتراف على القيمة لمجموعة تلك البنود.

١٠ - تقوم المنشأة - طبقاً لمبدأ الاعتراف هذا - بتقييم تكاليف كلفة أصولها الثابتة في الفترة التي تتحمل فيها تلك التكاليف، وتتضمن تلك التكاليف ما تتحمله المنشأة من تكاليف أولية في اقتناء أو إنشاء الأصل وكذا التكاليف التي تتحملها لاحقاً في الإضافة على هذا الأصل لو في إحداث جزء منه أو في صيانته.

تكاليف 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 يؤدي بصورة مباشرة إلى زيادة للمنافع الاقتصادية المستقبلية لأي أصل بعينه من الأصول الثابتة للفترة إلا أنه قد يكون ضرورياً للحصول للمنشأة على للمنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى، في 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 لقيت، فمثلي مبيد فمثال: قد يقوم أحد مصنعى الكيماويات بتطبيق عمليات جديدة للتعامل مع المواد الكيميائية بما يتوافق مع لشرائط الجهات المسماة بالمعاهد على البيئة فيما يتعلق بإنتاج وتخزين المواد الكيميائية للخطرة. وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالتحسينات على مصنع كإصل ثابت نظراً لأن المنشأة لن تكون قادرة على إنتاج وبيع الكيماويات بدون إدخال تلك التحسينات. ومع هذا يتم مراجعة صافي القيمة الدفترية لتلك الأصول والأصول المتعلقة بها لتحديد أى استثمار في قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) "لتمديد، قيمة الأصول".

التكاليف اللاحقة

١٢ - في ضوء مبدأ الاعتراف الفردي بالفقرة ٧ لا تعترف المنشأة بتكاليف الخدمة اليومية لأصل ضمن القيمة الدفترية لهذا الأصل، وبدلاً من ذلك تعترف المنشأة بهذه التكاليف في الأرباح أو الخسائر (قيمة الدخل) عند تحمّلها. وتمثل تكاليف الخدمة اليومية بصفاً لسنوية تكاليف العمالة والمواد المستخدمة وقد تتضمن تكلفة القطع الصغيرة. وهذه التكاليف غالباً 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 قرن بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام أو استبدال المكونات الداخلية لمطبخ مثل المقاعد والمطابخ عدة مرات خلال العمر الافتراضى لهيكل المطبخ. كما قد يتم اقتناء أصول ثابتة أيضاً إما بخرص

للتفريق من الإحلال المتكرر (مثلاً يحدث من استبدال الحوائط لداخلية لمبنى) أو بغرض القيام بإحلال غير متكرر، وفي ضوء مبدأ الاعتراف فلورد بالفقرة ٧٠، تعترف المنشأة ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت بالتكلفة التي تتحملها في استبدال جزء من هذا الأصل في تاريخ تعديل تلك التكلفة وذلك إذا كان الجزء البديل يفي بشروط الاعتراف في ذلك التاريخ. ويتم استبعاد القيمة الدفترية للأجزاء القابلة طياً لأحكام الاستبعاد الواردة بالفقرات من ٦٧ إلى ٧٢ من هذا المعيار.

١٤ - قد يكون أحد شروط الاستمرار في تشغيل بند من بنود الأصول المثبتة (إطارات) على سبيل المثال، القيام بإجراء فحص رئيسية بصفة دورية للكشف عن الأعطال والعيوب بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تقوم باستبدال أجزاء من هذا البند. وكما قامت المنشأة بفحص من تلك الفحوص الرئيسية فإنها تحذف بتكلفة ذلك الفحص ضمن القيمة الدفترية للأصل كإحلال وذلك إذا كانت تكلفة الفحص تفي بشروط الاعتراف في ذلك التاريخ. ويتم استخدام أي قيمة دفترية متبقية من تكاليف الفحص المتبق (بخلاف الأجزاء المانية) من الأصل. ويحدث هذا الاستبعاد بغض النظر عما إذا كانت تكلفة ذلك الفحص السابق قد تحددت وقت إجراء المعاملة التي ترتب عليها هتاء الأصل أو فشائه. ولأغراض استخدام القيمة الدفترية المتبقية من للفحص السابق يمكن للمنشأة - إذا لزم الأمر - أن تستخدم التكلفة المقررة لفحص مستقل معلن كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الفحص لقيم ضمن مكررات الأصل عندما تم هتاء أو إنشاء ذلك الأصل.

القياس عند الاعتراف

١٥ - يتم قياس أي أصل يفي بشروط الاعتراف به كأصل ثابت على أساس تكلفته.

عناصر تكلفة

١٦ - تشمل تكلفة الأصل الثابت:

- (أ) سعر شراؤه شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير الممتدة وبعد استنزاف كافة الخصومات للتجارية والمعمومات.
- (ب) أي تكاليف تتعلق مباشرة للوصول بالأصل للموقع والحالة التي يصبح عندها سبباً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة.
- (ج) لتقدير الأولي للتكاليف اللازمة لفك وإزالة الأصل وإعادة الموقع للمقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية وهي الإنزال الذي تتحمله المنشأة سواء عندما يتم هتاء الأصل أو كنتيجة لاستخدامه خلال فترة معينة في أغراض أخرى بخلاف إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

١٧- من لسة التكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل الثابت:

(أ) تكاليف مزايا للعاملين (كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٨) "مزايا العاملين") والنتيجة بصورة مباشرة من إنشاء أو اقتناء الأصل.

و(ب) تكاليف إعداد للموقع.

و(ج) التكاليف الأولية للتسليم والمناولة.

و(د) تكاليف للتجميع والتركيب.

و(هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بالشكل المناسب وذلك بعد خصم مبالغ المتحصلات من بيع لة وحدك لتتجث أثناء إعداد الأصل للوصول إلى ذلك الموقع وتلك لعة من التشغيل (على سبيل المثال: للمعدات المنتجة في مرحلة اختبار المعدلات).

و(و) الأتعاب للمهنية.

١٨ - تطبيق المنشأة معيار المحاسبة المصرية رقم (٢) "مخزون" على التكاليف المترتبة على فترة المنشأة بلك وإزالة وإعادة تصوية الموقع للمعام عليه الأصل إلى حثته الأصلية والتي تتحملها المنشأة خلال فترة زمنية معينة كنتيجة لاستخدام هذا الأصل في إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. ويتم تطبيق معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" في الاعتراف بالتزامات المنشأة وفي قياس ذات الالتزامات المترتبة على التكاليف سواء التي وردت بهذه الفترة والتي تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرية رقم (٢) أو التي وردت بالفترة (١٦ج) من هذا المعيار والتي تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرية رقم (١٠).

١٩ - من لسة التكاليف التي لا تتم من تكاليف أصل ثابت:

(أ) تكاليف افتتاح سنة جديد.

و(ب) تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة (تشمل تكاليف الإعلانات والأنشطة الدعائية).

و(ج) تكاليف معزومة العمل في موقع جديد أو مع قلة جديدة من العملاء (تشمل تكاليف تكريب العاملين).

و(د) المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف للعلامة الأخرى غير المعيارية.

٢٠ - يتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت عندما يصل الأصل إلى الموقع والحالة التي يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. ولذلك لا تضاف إلى القيمة الدفترية لأصل التكاليف التي تتحملها منشأة في استخدام أصل أو في تغيير موقعه. فعلى سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن قيمة الدفترية لأصل ثابت:

(أ) التكاليف التي تتحملها منشأة بعد أن يكون الأصل مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة له من قبل الإدارة ولكنه لم يتم تشغيله لو أن يكون تشغيله بكل من طاقته الإنتاجية للقوى.

(ب) خسائر التشغيل الأولية مثل تلك التي تتصلها منشأة خلال المرحلة التي يتطور فيها الطلب على مخرجات أصل ثابت.

(ج) تكاليف تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من لوكل عمليات المنشأة.

٢١ - تحدث بعض العمليات مع إنشاء أو تطوير أصل ثابت ولكنها لا تكون ضرورية للوصول بالأصل إلى الموقع والحالة التي يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. وقد تحدث مثل تلك العمليات العرضية قبل أو في أثناء القيام بأنشطة الإنشاء أو التطوير. وعلى سبيل المثال فقد ينطوق نقل عن طريق استخدام المرفع الذي سيقيم عليه مبنى كموقف سيارات لحين لمشروع في أعمال إنشاء المبنى. وبطراً لأن العمليات العرضية ليست ضرورية للوصول بالأصل لحالت التي الموقع والحالة التي يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة ، لذا يُعترف باعتصار الدخل والمصروفات المرتبطة بالعمليات العرضية في الأرباح أو الخسائر (فائدة للدخل) وتدرج ضمن تبييقات الدخل والمصروفات المناسبة.

٢٢ - يتم تحديد تكلفة الأصل الذي يتم إنشاؤه ذاتياً بنفس الأسس المستخدمة في حالة الأصل المكتنى. وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع أصول متماثلة بغرض بيعها في إطار نشاطها المعتاد قبل تكلفة الأصول عادة تكون هي نفس تكلفة إنشاء أصول بغرض البيع (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون) - لذا وللوصول إلى هذه التكلفة يتم استبعاد أية أرباح داخلية. وبالمثل فلا تُدرج تكلفة الفاقد غير الطبيعي من المواد الخام لو فعمالة أو الموارد الأخرى التي تتحملها المنشأة في أصل منشأة ذاتياً ضمن تكلفة الأصل. ويضع معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) تكلفة الافتراضات شروطاً معينة للاعتراف بالفلوئد كأحد مكونات القيمة الدفترية لأصل لتثبت المنشأة ذاتياً.

قياس تكلفة

٢٣ - قيس تكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة بالمعدل سعره النقدى فى تاريخ الاعتراف بالبتد. وعندما يوجب مداد ضمن الأصل لثابت لفترة تتعدى الشروط المالية للائتمان ، تعترف المنشأة بالفرق بين المعدل لسعر النقدى وإجمالي المدفوعات كخفزة (تكاليف تمويل) على مدار فترة الائتمان ما لم يتم رسلة هذه الفوائد طبقاً لمعيز المحاسبة للمصرى رقم (١٤).

٢٤ - قد يقتضى بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة لى مبالغة مع أصل غير نقدى لو أصول غير نقدية أو تشكيلة من أصول نقدية وغير نقدية. وتشير المناقشة قتالية ببساطة إلى مبالغة أحد الأصول غير للنقدية مع أصل آخر غير نقدى ولكنها تطبق أيضاً على كل قيمادات المنفعة بالمعارة الأخرى من هذه الفقرة. ويتم قياس تكلفة ذلك الأصل للثابت بالقيمة العادلة إلا إذا:

(أ) افترضت عمية للتبادل للجوهر تجارى.

لو (ب) لم تكن القيمة العادلة للأصل الذى تم استلامه وللأصل المستبدل قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها.

ويتم قياس الأصل المقتضى بهذه فقرة حتى ولو لم يكن باستطاعة المنشأة استبعاد الأصل المستبدل من دفاتها فى الحال. وإذا لم يقاس الأصل المقتضى بالقيمة العادلة - فتقضى تكلفته بالقيمة النقدية للأصل المستبدل.

٢٥ - تحدد المنشأة ما إذا كانت عمية التبادل تنتم لجوهر تجارى وتلك بالنظر إلى مدى توقع المنشأة أن تتغير تدفاتها النقدية المستقبالية كنتيجة لهذه العمية. وتتسم عمية التبادل بجوهر تجارى عندما:

(أ) تختلف موصفات التدفقات النقدية للأصل المستلم (من حيث الخطر والتوقيت والقيمة) عن موصفات التدفقات النقدية للأصل المصعد.

لو (ب) تتغير القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة لذلك الجزء من عميات المنشأة المتأثر بعمية التبادل.

و (ج) يكون الاختلاف الحث فى (أ) لو (ب) جوهرياً بالقياس بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد ما إذا كانت عملية التبادل تتسم بحوهر تجارى - فإن القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة لتلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل يجب أن يعكس تكافؤ نقدية بعد الضريبة. وقد تكون نتيجة هذا التحليل واضحة دون الحاجة إلى قيام المنشأة بإجراء عمليات حسابية مفصلة.

٢٦- تكون القيمة المعادلة لأصل ليست نه معاملات سوفية مقارنة قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها إذا:

(أ) كل الاختلاف بين التقديرات للمعقولة للقيمة للعادلة في المدى الذى يضمنها غير مؤثر بالنسبة لهذا الأصل.

لو (ب) كان يمكن تحديد احتمال كل تقدير من التقديرات لمختلفة داخل هذا المدى بدرجة معقولة واستخدام تلك الاحتمالات في تقدير القيمة العادلة.

إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة للعادلة سواء للأصل المستلم أو للأصل المستبد بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة المعادلة للأصل المستبد في قياس تكلفة الأصل المستلم ما لم تكن القيمة للعادلة للأصل المستلم يمكن إثباتها بطريقة واضحة.

٢٧- يعلج الأصل قنابت الذى يحوزه مستأجر بموجب عقد تأجير تمويلى وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) "التواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي" ما لم يكن الأصل للمستأجر خارج نطاق تطبيق ذلك للمعيار .

٢٨- يمكن أن تخفص القيمة النظرية لأصل ثبت بقيمة للمصالح الحكومية للمنفعة بهذا الأصل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المصالح الحكومية والإفصاح عن مساعدات الحكومة".

القياس بعد الإحتراق

٢٩ - عندما تقوم المنشأة بتحديد السياسة المحاسبية لقي سيتم تطبيقها على فئة من فئات تدوير الأصول الثابتة (مثل: الأرضى أو المباني 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 الإضمحلال.

نموذج إعادة التقييم

من ٣١ إلى ٤٧ ملغاة .

الإهلاك

- ٤٣- يتم إهلاك كل جزء من الأجزاء المكونة للبند من بنود الأصول الثابتة (القليلة للإهلاك) بصورة مستقلة إذا كانت تكلفة تلك الجزء مؤثرة قياساً لإجمالي تكلفة البند.
- ٤٤- تقوم المنشأة بتوزيع القيمة المتبقية للاحتراف الأولى بها كأصل ثابت على الأجزاء المؤثرة المكونة لهذا الأصل على أن يتم إهلاك كل من جزء من تلك الأجزاء على حدة - وعلى سبيل المثال - عند يكون من المناسب إهلاك هيكل ومحركات طائرة مملوكة للمنشأة كل على حدة.
- ٤٥- قد يتفق أحد الأجزاء الهامة المكونة لأصل ثابت في العمر الإنتاجي المقدر وهي طريقة إهلاكه مع العمر الإنتاجي المقدر وطريقة الإهلاك لجزء هام آخر من مكونات نفس الأصل ، وفي 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 تلك الأصل كوحدة واحدة بصورة منفردة. ويتكون المبلغ المتبقى من أجزاء من هذا الأصل لا يكون لأي منها (بصورة منفردة) قيمة مؤثرة. فإذا كانت المنشأة توقعات متشابهة لهذه الأجزاء فقد يكون من الضروري استخدام أساليب تقريبية لإهلاك المبلغ المتبقى من الأصل والذي 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 التي ليست لها تكلفة مؤثرة بالقياس لإجمالي تكلفة ذلك الأصل.
- ٤٨- يتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر.

٤٩- يعترف عدة بعيب الإهلاك عن أى فترة في الأرباح أو الخسائر تلك للفترة. ومع ذلك فإن لمنفع الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها أصل ثابت تستخدم في بعض الأحيان في إنتاج أصول أخرى - وفي هذه الحالة - فإن عيب الإهلاك بشكل جزاء من تكلفة الأصول الأخرى ويترج ضمن القيمة التقديرية لهذه الأصول، وعلى سبيل المثال - يتم إدراج إهلاك مثلث ومعدات المصنع ضمن تكلفة تحويل المخزون (معيار المحاسبة المصري رقم (٦) المخزون). وبالمثل - فقد يتم إدراج إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في أنشطة تطوير ضمن تكلفة أصل غير ملموس أعترف به طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة".

القيمة للقابلة للإهلاك وفترة الإهلاك

٥٠- يجب أن توزع القيمة القابلة للإهلاك لأصل ثابت على أسس منتظم على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل

٥١- يجب مراجعة القيمة التخريدية للأصل الثابت والعمر الإنتاجي المقدر له على الأقل في نهاية كل سنة مالية - وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجة تلك التغير (التغيرات) كتغير في تقدير محاسبي طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٥٢- يتم الاعتراف بالإهلاك حتى ولو كانت القيمة للعائد للأصل تزيد عن قيمته التخريدية طالما لم تزد القيمة التخريدية للأصل عن قيمته التخريدية. ولا تمنع الإصلاحات والصيانة التي تجري على الأصل الحاجة لإهلاك ذلك الأصل.

٥٣- تتحدد قيمة الأصل للقليل للإهلاك وذلك بعد خصم قيمته التخريدية. وفي الواقع المعنى 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 التخريدية للأصل أو تتجاوزها، وعندما يحدث ذلك يكون عيب إهلاك الأصل مساوياً للصفر ويظل كذلك حتى تختلط القيمة التخريدية للأصل عن قيمته التخريدية.

٥٥- يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام (أى عندما يكون في موقعه وحالته اللازمة لكي يصبح مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة، ويتوقف إهلاك الأصل بدءاً من التاريخين التاليين ليهما سبق:

(١) للتأريخ الذي يبوب فيه الأصل كالمحل محتفظ به لغرض البيع (أو يدرج فيه ضمن بنود جاري لتفحص منها ومبوبة كمجموعة محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢).

أو (٢) في التاريخ الذي يستفيد فيه الأصل من التفاتر.

وبالتالي فلا يتوقف الإهلاك عندما يصبح الأصل معطلاً أو عندما يستبعد من الاستخدام النشط إلا إذا أصبح الأصل مهلكة تقريباً بالكامل. ومع ذلك فمن الممكن أن يكون مبلغ عبء الإهلاك مسوياً للصفر في ظل طرق الإهلاك المبنية على مدى استخدام الأصل (مثل طريقة الإهلاك على أساس الوحدات المنتجة) أثناء الفترات التي 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- تسهيك المنافع الاقتصادية المستقبلية - التي يتضمنها أصل - بصفة أساسية من خلال استخدام المنشأة لهذا الأصل. ومع ذلك ففي خلال الفترات التي يكون فيها الأصل معطلاً تؤدي عوامل أخرى - في كثير من الأحيان - مثل للتكاسم الفني أو للتجاري والتفكك المادي إلى نقص للمنافع الاقتصادية التي كان يمكن للمصنوع عليها من ذلك الأصل. وبناء على ذلك تؤخذ العوامل التالية في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي المعتمد للأصل:

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة. ويقدّر هذا الاستخدام بالاستمرارية بملققة أو لمخرجات المتوقعة من الأصل.

(ب) التآكل المادي المتوقع الذي يعتمد على عوامل تشغيل الأصل مثل عدد الورديات التي من المقرر أن يستخدم الأصل طبقاً لها وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة ومدى العناية بالأصل والصيانة التي تجري عليه بالفترات التي يكون الأصل خلالها معطلاً.

(ج) التقدم الفني أو لتجاري الناتج من التغيرات في أو لتحسينات على الإنتاج أو من تغيير في الطلب على مخرجات الأصل من منتج أو خدمات.

(د) المحددات القانونية أو غيرها من القيود المماثلة المفروضة على استخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء المدة المقررة لاستخدام أصل بموجب عقود أو ترخيصات.

٥٧- يتحدد العمر الإنتاجي المقدر للأصل في ضوء المنفعة المتوقعة المنشأة من هذا الأصل. وقد تطوى سياسة المنشأة لإدارة الأصل على لتخص من الأصل بعد مدة زمنية محددة لو بعد استهلاك نسبة محددة من الحظيق الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها الأصل. لذا فقد يقل العمر الإنتاجي المقدر لأصل ثابت عن العمر الاقتصادي له. في تقدير الإدارة للعمر الإنتاجي المقدر للأصل هو من الأمور التي تخضع للحكم المهني ويعتمد على خبرة المنشأة في التعامل مع أصول مملوكة.

٥٨- تعتبر الأراضي والمباني أصولاً منفصلة ويتم المحاسبة عنها بصورة منفصلة حتى لو تم اقتنائهما معاً. ولهما عدا بعض الاستثناءات مثل المساح والمواقع المستخدمة كمغاب للنفقات - تتميز الأرض بأن العمر المقدر للاستفادة منها غير محدود ولذلك فلا يتم إهلاكها. أما المباني فإن عمر المقدر للاستفادة منها يعتبر محدداً ولذلك فهي أصول قابلة للإهلاك. ولا تؤثر أي زيادة في قيمة الأرض للمقام عليها المبني على تحديد قيمة المبني القليلة للإهلاك.

٥٩- عندما تتضمن تكلفة الأرض تكاليف فك وإزالة وترميم المواقع فإن تكلفة تلك الجزء من الأرض يتم إهلاكه على مدار فترة المنافع التي تحصل عليها المنشأة من جراء عمل تلك التكاليف. وفي بعض الحالات قد يكون للأرض ذاتها عمر محدد للاستفادة منها وعندئذ يتم إهلاكها بطريقة تعكس المنافع التي مستخرج منها.

طريقة الإهلاك

٦٠- يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذي من المتوقع أن تستهلك المنشأة على أساسه المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

٦١- يجب أن يعاد النظر في طريقة الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة في نهاية كل سنة مالية على الأقل، وعندما يحدث تغيير مؤثر في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها الأصل فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس التغيير في ذلك النمط. ويجب أن تتم المحاسبة عن هذا التغيير كتغيير في تقدير محاسبي طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

٦٢- يمكن استخدام طرق متعددة للإهلاك لتوزيع القيمة القليلة للإهلاك لأصل على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجي المقدر لذلك الأصل. وتتضمن هذه الطرق طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة وحدت الإنتاج. وينتج عن استخدام طريقة القسط الثابت توزيع عبء الإهلاك على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل إذا لم تتغير القيمة التمرينية 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. وتشار المنشأة أفضل طريقة إهلاك تعكس بشكل وثيق قنط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقلة التي يتضمنها الأصل على أن تطبق تلك الطريقة بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يحدث تغيير في قنط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقلة.

الاضمحلال

٦٣- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "الاضمحلال قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان الأصل الثابت قد اضمحل. ويشرح ذلك المعيار كيفية قيام منشأة بمراجعة القيم الدفترية لأصولها وتحديد القيمة القليلة للافراد من الأصل وهي تحرف المنشأة خسارة اضمحلال أو تمكس خسارة المعترف بها.

٦٤- ملغاة.

التعويض عن اضمحلال

٦٥- على المنشأة أن تدرج في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) قيمة التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التي اضمحلت أو فقدت أو تخطت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.

٦٦- إن كل ما يحدث لاحقاً من اضمحلال أو خسائر في بنود الأصول الثابتة ، والمطالبات المرتبطة بتلك الأصول من طرف ثالث أو تعويضات مدفوعة عنها منه ، واية مشريات ، أو لمناقصات أصول مستبدلة هي جميعها أحداث اقتصادية منفصلة ويتم المحاسبة عنها بشكل منفصل كما يلي:

- (أ) يتم الاعتراف باضمحلال بنود الأصول الثابتة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).
- (ب) يتحدد الاستبعاد الدفترى لبنود الأصول الثابتة التي يتم تخريدها أو التخلص منها طبقاً لهذا المعيار.
- (ج) يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للتعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التي اضمحلت أو فقدت أو تخطت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.
- (د) تتحدد تكلفة بنود الأصول الثابتة التي تم إصلاحها أو لاستمارة أو المنشأة كأصول مستبدلة طبقاً لهذا المعيار.

الاستبعاد من الدفاتر

٢٧- 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.

٢٨- يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (فائدة الدخل) المكسب أو الخسارة من استبعاد الأصل الثابت عندما يتم استبعاد الأصل (إلا عندما يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) خلاف ذلك في حالة البيع وإعادة التأجير). ولا يجب تبويب مثل هذه المكسب كإيرادات.

٢٨- ومع ذلك فعندما تقوم المنشأة بصورة روتينية - في إطار أنشطتها المعتادة - ببيع أصول ثابتة كانت تحتفظ بها للتأجير للتغير - فعليها أن تحول تلك الأصول إلى مخزون بقيمتها الدفترية عندما تتوقف المنشأة عن تأجيرها للتغير وتصبح تلك الأصول محتفظاً بها لغرض البيع. وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالحوافد من بيع تلك الأصول كإيراد طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد". ولا يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) عندما يتم تحويل الأصول المحتفظ بها لغرض البيع - في إطار النشاط المعتاد - إلى مخزون.

٢٩- يمكن أن يحدث التماس من بند من بنود الأصول الثابتة بطرق مختلفة (مثل ذلك: من خلال البيع، أو التبرع). ولتحديد تاريخ التخص من أصل تقوم المنشأة بتطبيق شروط الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع والولادة بمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد". وينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) على التخلص من الأصول من خلال البيع وإعادة الاستئجار.

٣٠- عندما تقوم منشأة - في ظل مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة ٣٢ من هذا المعيار - بالاعتراف بتكلفة إحلال جزء من أصل ثابت ضمن قيمة الدفترية لذلك الأصل، فعليها في هذه الحالة أن تستبعد القيمة الدفترية للجزء المستبدل بغيره من أصل تلك الجزء المستبدل (والذي حل محله جزء جديد) في الأصل بصورة منفصلة. وعندما لا تستطیع المنشأة في الواقع العملي تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فيمكنها في هذه الحالة أن تستخدم تكلفة الإحلال (للجزء الذي حل محل المستبدل) كمؤشر عما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في الفترة التي تم خلالها هتلوله أو إحتلوله.

٧١- يتحدد المكسب أو الخسارة من استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة من التفتير على أساس الفرق بين صافي فوائد من التخلص من البند - إن وجدت - والقيمة الدفترية للبند المستبعد.

٧٢- يتم الاعتراف الأولي بالمقابل المستحق للمنشأة - نتيجة للتخلص من بند من بنود الأصول الثابتة - وذلك بالقيمة المعادلة لهذا المقابل، وعندما يوجد مداد المستحقات الناتجة عن التخلص من هذا البند فيتم الاعتراف الأولي بالعدد المستحق للمنشأة على أساس ما يعادل السعر النقدي، ويتم الاعتراف بالفرق بين: القيمة المتعلقة (الاسمية) للعدد المستحق، والمبلغ للمقابل للسعر النقدي كإيراد فوائد يعكس العدد الفعلي على مقابل المستحق للمنشأة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١).

الإفصاح

٧٣- يتم الإفصاح في القوائم المالية عما يلي لكل مجموعة من مجموعات ترميز الأصول الثابتة:

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة)

و (ب) طرق الإهلاك المستخدمة

و (ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة

و (د) إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة) ومجموع الإهلاك زمناً إلى مجموع خسائر الإضمحلال في بداية ونهاية الفترة.

و (هـ) تسوية بين القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة تبين ما يلي:

(١) الإضافات

و (٢) الأصول التي بويت طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو ضمن مجموعة جرى التخلص منها وببوية كمحتفظ بها لغرض البيع) والاستبعادات الأخرى.

و (٣) الأصول المقتناة من خلال معاملات تجميع الأعمال.

و (٤) خسارة الإضمحلال المعترف بها أو المرتدة في الدخل شامل الأخر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

و(٥) خسارة الإضمحلال و المعترف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

و(٦) خسارة الإضمحلال التي تم ردها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

و(٧) الإهلاك.

و(٨) صافي فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية من عملة الغيد إلى عملة عرض مغليرة - بما في ذلك ترجمة نشاط أجنبي إلى عملة عرض المنشأة التي يدخل النشاط الأجنبي في قوانينها المالية.

و(٩) أية تغييرات أخرى.

٧- على القوائم المالية أن تفصح أيضاً عما يلي:

(أ) مدى وجود أية قيود على ملكية المنشأة للأصول الثابتة وكذا الإقصاء عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.

و(ب) قيمة المبالغ المنفقة والتي أدرجت ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت أثناء فترة إنشائه.

و(ج) قيمة الارتباطات التعاقبية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.

و(د) قيمة التحويض من طرف ثالث والذي اعترف به في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن بنود الأصول الثابتة التي اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة ما لم يكن مقصداً عنه كبنود مستقل في قائمة الدخل.

٧٥- إن اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجي المقرر للأصول هما من الأمور التي تعتمد على التقدير للحكمى للإدارة، لذا فإن الإقصاء عن طرق الإهلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية المقررة للأصول أو معدلات الإهلاك بغير مستخدمى القوائم المالية معلومات تساعد على مراجعة السياسات التي اختارها الإدارة وتحقق إمكانية المقارنة مع منشآت أخرى.

ولأسباب مماثلة يكون من الضروري الإقصاء عن:

(أ) الإهلاك سواء اعترف به في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال فترة.

و(ب) مجمع الإهلاك في نهاية الفترة.

٧٦- تقوم المنشأة - طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤) - بالإفصاح عن طبيعة وتأثير التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير على الفترة الحالية أو ينتظر أن يكون له تأثير في فترات لاحقة. وقد ينشأ ذلك الإفصاح من تغييرات في تقديرات تتعلق بما يلي:

(أ) القيم التخريبية

و(ب) التكاليف المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت وتسوية الموقع.

و(ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول الثابتة

و(د) طرق الإهلاك

٧٧- ملغاة.

٧٨- تصحح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة المضطربة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بالفقرة ٧٣- هـ (٤ - ٦).

٧٩- قد يجد مستخدمي القوائم المالية للمعلومات التالية فحشاً ذات علاقة باحتياجاتهم من المعلومات، لذا فمن المفضل أن تقوم المنشآت بالإفصاح عن تلك تفيد:

(أ) القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة بصفة مؤقتة.

و(ب) إجمالي قيمة الدفترية (تكلفة) للأصول التي أهلكت دفترياً بالكامل ولا زالت تستخدم.

و(ج) صافي قيمة الدفترية للأصول المستبعدة من الاستخدام الفشط وغير المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) .

و(د) القيمة العادلة للأصول الثابتة عندما يكون الاختلاف بينها وبين القيمة الدفترية لتلك الأصول - في ظل استخدام نموذج لتكلفة - ذو أهمية نسبية للمنشأة.

معييار الحاسبة المصرى

رقم (١١) المعدل ٢٠١٥

الإيراد

معيـار المحاسبة المصري رقم (١١) المعدل ٢٠١٥ الإيرادات

المحتويات

فقرات

	هدف المعيار
١-١	نطاق المعيار
٨-٧	تعريفات
١٢-٩	قياس الإيراد
١٣	تحديد المعاملة
١٩-١٤	بيع مبلغ
٢٨-٢٠	تقديم خدمات
٣٤-٢٩	الفوائد والإتاوات وتوزيعات أرباح الأسهم
٣٩-٣٥	الإفصاح
	ملحق (أ) بيع العقارات
	ملحق (ب) أشكال أخرى للإيراد

معيار المحاسبة المصري رقم (١١) للمعدل ٢٠١٥

الإيراد

هدف المعيار

يُعرف إطار إعداد وعرض القوائم المالية لدخل بأنه الزيادات في منفع اقتصادية خلال الفترة المحاسبية وذلك في صورة تحقق أو الزيادة في الأصول ، أو نقص في التزامات وما ينتج عن ذلك كله من زيادات في حقوق الملكية بخلاف تلك الزيادات المنخفضة بمساهمات المشاركين في الملكية. ويشمل الدخل كل من الإيراد والمكسب.

والإيراد هو دخل ينشأ في إطار ممارسة المنشأة لأنشطتها المعتادة وينتج إليه بمسببات مختلفة منها المبيعات والأرباح والفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم والإتاوات. ويهدف هذا المعيار إلى شرح لمعالجة المحاسبة للإيراد الناتج عن أنواع محددة من المعاملات والأحداث.

ينحصر الموضوع الأساسي في المحاسبة عن الإيراد في تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد. ويتحقق الإيراد عندما يكون من المرجح (١) أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة وكان يمكن قياس هذه المنافع بدرجة معقولة عليها. ويحدد هذا المعيار الحالات التي سوف تتحقق فيها تلك الشروط وبالتالي يعترف فيها بالإيراد ، كما يقدم المعيار أيضاً إرشادات عملية عن كيفية تطبيق هذه الشروط.

نطاق المعيار

١ - يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التالية:

(أ) بيع سلع

و(ب) تقديم خدمات

و(ج) استخدام الغير لأصول المنشأة التي نقل عقداً من فوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح أسهم.

٢ - ملغاة.

(١) يستخدم لفظ مرجح في هذا المعيار ومعلوم أنه في هذا المقام كلمة "Probable" حيث تدل على احتمالات تحقق حدث معين فوق احتمالات عدم تحققه (أكثر من ٥٠%) وهي شدة تختلف عن كلمة "Possible" والتي تدل عليها في معيار لمعاملة لمصرية بمعنى احتمال.

- ٣- تتضمن السلع كلاً من السلع المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض بيعها وكذلك السلع المشتراة بغرض إعادة بيعها : مثل الصناعة المشتراة بواسطة تاجر لتجزئة أو الأراضي والممتلكات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة بيعها.
- ٤- عادة ما تتطوى تلبية الخدمات على قيم منشأة بأداء مهمة متفق عليها تعاقباً على مدى فترة زمنية متفق عليها. وقد يتم تلبية الخدمات خلال فترة مالية واحدة أو على مدار أكثر من فترة مالية. ويرتبط بعض عقود تلبية الخدمات بمشروعة عقود الإنشاء مثل عقود خدمات مديري المشروعات وخدمات المهندسين الاستشاريين. ولا يتناول هذا المعيار معالجة الإيراد المتولد من هذه العقود بل يتم معالجته طبقاً لمتطلبات عقود الإنشاء الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاء".
- ٥- ينشأ عن استخدام الآخرين لأصول منشأة إيراداً بصورة أو بأخرى من الصور التالية:
- (أ) فرائد - وهي مقابل استخدام نقدية أو ما في حكمها أو مبالغ مسنقة للمنشأة.
- لوبي) إتاوات - وهي مبالغ تستخدم أصول طويلة الأجل لمنشأة مثل إتاوات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسب الآلي.. الخ.
- لوج) توزيعات أرباح الأسهم - هي توزيعات أرباح على حاملي الاستثمارات في حقوق ملكية منشأة بنسبة ما يمتلكونه في فئة معينة من فئات رأسمال العمل.
- ٦- لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج عن:
- (أ) تعاقبات التأجير التمويلي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠)).
- و(ب) توزيعات الأرباح من الاستثمارات التي يتم للمحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة").
- و(ج) عقود التأمين التي تدخل في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين".
- و(د) التغيير في القيمة الصلبة للأصول والالتزامات المالية أو الإيراد الناتج عن التخلص منها (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية الاعتراف والقياس").
- و(هـ) التغيير في قيمة أصول مدفونة أخرى.

- و(و) الاعتراف الأولي وكذا التغير في القيمة للملاحة لأصول حيوية متعلقة بالأنشطة الزراعي (إراجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة").
- و(ز) الاعتراف الأوتى بالمنتجات الزراعية (إراجع معيار المحاسبة للمصري رقم (٣٥) "الزراعة").
- و(ح) استخراج الخامات المعدنية.

تعريفات

- ٧- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:
- الإيراد:** هو إجمالي التدفقي الداخل من مفاعع اقتصادية خلال الفترة والنشئي في سياق الأنشطة المعتادة لمنشأة وذلك عندما تؤدي تلك التطلقات الداخلة إلى زيادات في حقوق الملكية بخلاف الزيادات المفصلة بالمساهمة التي ترد من المشاركين في الملكية.
- القيمة العادلة:** هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعة لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
- ٨- يتضمن الإيراد ما يدخل لحساب لمنشأة لغض من إجمالي تكلفات المنافع الاقتصادية التي تم استلامها وكذا المستحقة لها. أم المبالغ المحصنة لصالح أطراف أخرى مثل مرئب المبيعات ، والمرئب على السلع والخدمات ، والمرئب على القيمة المضادة فلا تعد من المنافع الاقتصادية التي تتدفق إلى المنشأة ولا يترئب عليها زيادات في حقوق الملكية لذا تستبعد من الإيراد. وبالمثل يستثنى إجمالي تكلفات المنافع الاقتصادية لاداخل لمنشأة - في علاقة وكالة - مبالغ محصلة نيابة عن الموكل والتي لا ينشأ عنها زيادات في حقوق ملكية للمنشأة ، وعلى ذلك فإن المبالغ المحصلة نيابة عن الموكل لا تعتبر إيراداً بل يتمثل بإيراد للمنشأة (الوكيل) في قيمة العمولة.
- قياس الإيراد**
- ٩- يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو لا يزال مستحقاً للمنشأة.
- ١٠- عادة ما يتم تحديد قيمة الإيراد قبلئج عن فية معاملة بناء على اتفاق بين المباشرة ومشتري أو مستخدم الأصل موضوع الاتفاق. وبغض الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي لا يزال مستحقاً مع مراعاة استقوال قيمة أبة خصومات تجزئية لو خصومات كمية تسمح بها للمنشأة.

١١- يكون مقابل البيع في معظم الحالات في صورة نقدية أو ما في حكمها ، وتكون قيمة الإيراد هي المبلغ المستلم والمستحق للمنشأة من نقدية أو ما في حكمها. ومع ذلك فعندما يزجل تدفق النقدية لو ما في حكمها لداخل للمنشأة فإن القيمة العادلة لمقابل البيع قد تقل عن القيمة الاسمية للمبالغ النقدية المستلمة أو التي لا تزال مستحقة. فعلى سبيل المثال - قد تمنح المنشأة قسماً بدون فوائد للمشتري لو قد قبل الحصول على ورقة قبض بفائدة تقل عن معدل للفائدة الساري بالسوق وذلك كمقابل للبضاعة المباعة. وعندما يشكل الاتفاق في جوهره عملية تمويل فيتم تحديد القيمة للعنلة لمقابل البيع وذلك يخصم كلفة المنحصرات 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 للعائد الذي يخصم للقيمة الاسمية لأداة الوفاء للوصول بها للسعر النقدي الجاري لبيع السلع أو الخدمات.

وبدرج للفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية للمقابل كإيراد فوائد طبقاً للتقارير '٢٩' و'٣٠' من هذا المعيار وطبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

١٢- عندما يتم مبادنة سلع أو خدمات بأخرى ذات طبيعة وقيمة مماثلة فلا تعد هذا المبادنة أو التبادل من المعاملات التي ينتج عنها إيراد. وهذا هو الحال عاكساً مع السلع الأساسية مثل التزيوت والألبان عندما يفرغ الثعلر بمبادلة مخزونهم منها بالمواقع المختلفة لتلبية طلب موقع معين وذلك في التوقيات المتناسف. وعندما يتم بيع سلع أو تقديم خدمات في مقابل سلع أو خدمات غير مماثلة ، فيعتبر ذلك التبادل من المعاملات التي ينتج عنها إيراد. ويقاس الإيراد بالقيمة للعادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بعد تعديلها بأية مبلغ معولة من نقدية أو ما في حكمها. وفي حالة عدم قدرة المنشأة على قياس القيمة للعادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بدرجة تعتمد عليها ، عندئذ يقاس الإيراد بالقيمة للعادلة للسلع أو الخدمات المتخلى عنها (المستلمة) بعد تعديلها بأية مبلغ معولة من نقدية أو ما في حكمها.

تحديد للمعاملة

١٢- تقوم المنشأة صراحة بتطبيق شروط الاعتراف بالولاية بهذا المعيار على كل معاملة صنى هذه. ومع ذلك ففي بعض الحالات يعتبر تطبيق شروط الاعتراف على كل مكون من مكونات المعاملة الواحدة أمراً ضرورياً للمنشأة لكي تعكس جوهر المعاملة. وعلى سبيل المثال: عندما يتضمن سعر بيع أحد المنتجات مبلغاً محدداً عن خدمة لاحقة فعندئذ يتم تلخيص ذلك للمبلغ ولا يعترف به كإيراد إلا على مدار الفترة التي يتم تقديم الخدمات خلالها. وعلى العكس من ذلك تطبق شروط الاعتراف على إثنين أو أكثر من المعاملات معاً عندما يكون الارتباط بينها على نحو لا يمكن معه تفهم الأثر التجاري لها بدون الرجوع إلى سلسلة للمعاملات ككل.

فعلى سبيل المثال: قد تقوم المنشأة ببيع سلع وفي نفس الوقت تدخل في عقد مستقل يلزمها بإعادة شراء هذه السلع في تاريخ لاحق ومن ثم يلغى ذلك العقد أثر موضوع المعاملة وفي مثل هذه الحالة يتم التعامل مع هاتين للمعاملتين 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 المشتري.
- و(ب) إذا لم تحتفظ المنشأة بالتدخل الإداري المستمر للدرجة المقترنة عادة بالملكية على السلع المعايعة 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 المعكوف.
- و(هـ) عندما يمكن قياس التكاليف المتعلقة بالمعاملة سواء اتى تحملها أو ستحملها المنشأة بدرجة يعتمد عليها.

١٥- يتطلب تحديد التوقيت الذي قامت فيه المنشأة بنقل المخاطر والمنافع المؤثرة للملكية إلى المشتري فحص للظروف المحيطة بالمعاملة. وهي أغلب الأحيان ينزامن نقل مخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية لو نقل حيازة الأصل إلى المشتري، وينطبق ذلك على أغلب عمليات البيع بالتجزئة. وفي حالات أخرى تنتقل مخاطر ومنافع الملكية في توقيت يختلف عن التوقيت الذي تنتقل فيه الملكية القانونية أو حيازة الأصل إلى المشتري.

١٦- إذا احتفظت المنشأة بمخاطر مؤثرة للملكية فلا تعد المعاملة عملية بيع وفي هذه الحالة لا يعترف بالإيراد. وقد تحتفظ المنشأة بأحد مخاطر الملكية المؤثرة بأكثر من طريقة ، وتوضح الأمثلة التالية بعض الحالات التي يمكن فيها للمنشأة أن تحتفظ بالمخاطر والمدافع المؤثرة للملكية:

- (أ) عندما تحتفظ المنشأة بمسؤولية عن الأداء للغير مرضى للمصلحة للمباعة والذي لا تعطيه الشروط للعناية للضمان.
- لو (ب) عندما يكون لسلالم الإيراد الخالص بعملية بيع معينة متوقفاً على تحقق إيراد للمشتري من بيعه للسلع للمشتراة.
- لو (ج) عندما يقترن شغل السلع بشرط التركيب ويكون التركيب جزءاً مؤثراً بعقد البيع ولم يتم استكماله بمعرفة المنشأة بعد.
- لو (د) عندما يكون للمشتري الحق في التراجع عن لشراء لسبب محدد في عقد البيع وتكون المنشأة غير متأكدة من احتمال رد البضائع إليها.

١٧- إذا احتفظت المنشأة بأحد مخاطر للملكية غير المؤثرة عندئذ تعد المعاملة بمثابة بيع ويعترف بالإيراد الناتج عنها. وعلى سبيل المثال فقد يحتفظ البائع بحق الملكية للقانوني على السلع المباعة وذلك فقط بغرض ضمان تحصيل القيمة المستحقة ، وفي هذه الحالة فإذا قامت المنشأة بنقل مخاطر ومنافع الملكية المؤثرة إلى المشتري فتعد المعاملة بمثابة بيع ويعترف بالإيراد الناتج عنها. وتعد عملية البيع بالتجزئة التي يمنح بموجبها المستهلك الحق في رد السلع المشتراة في حالة عدم رضائه عنها مثلاً لآخر على احتفاظ المنشأة بأحد لمخاطر غير المؤثرة للملكية ، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد في تاريخ البيع بشرط أن يتمكن البائع من تغيير قيمة لمرودفات للمستقبلية بترحة يعتمد عليها وأن يعترف بقيمة لمرودفات المقررة كاللزم بدء على الخبرة قسيلة والعوامل الأخرى ذات صلة.

١٨- يُعترف بالإيراد فقط عندما يكون تكافؤ المنفع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة مرجحاً، وفي بعض الحالات قد لا يتحقق هذا فغير من الاحتمال إلا عندما يتم استلام المقيبل أو حينما تزدل 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 في دولة أجنبية. وعندما يتم لخصون على التصريح المطلوب ترون حالة عدم التأكد ويعترف عندئذ بالإيراد. إلا أنه عندما تنشأ حالة عدم تأكد من إمكانية تحصيل مبلغ لزوج قماً ضمن إيرادات المنشأة عندئذ يتم الاعتراف ضمن للصروفات بالمبلغ لغير قابل للتحصيل أو الذي لم يعد استرداداً مرجحاً - بدلاً من معالجته كتحويل لقيمة الإيراد الأصلي لدى سبق الاعتراف به.

١٩- يتم الاعتراف بالإيراد والمصروفات للمنطقة بذات المعاملة في نفس التوقيت ويشترط عادة إلى هذه العملية على أنها "مقابلة الإيرادات بالمصروفات". وعادة ما يمكن قياس المصروفات بدرجة يعتمد عليها - بما في ذلك تكلفة قضمات والتكاليف الأخرى التي ستتحملها المنشأة بعد شحن البضائع - وذلك عندما تستوفي الشروط الأخرى اللازمة للاعتراف بالإيراد. إلا أنه لا يمكن الاعتراف بالإيراد إذا لم تكن المنشأة قادرة على قياس المصروفات المرتبطة به بدرجة يعتمد عليها ، وفي مثل هذه الحالات يعترف بأى مقابل تسلمته المنشأة عن بيع السلع كالتزام.

تقديم خدمات

٢٠- عندما تتمكن منشأة من تقدير نتائج معاملة - تتطوى على تقديم خدمات - بدرجة يعتمد عليها فثبتت عليها أن تعترف بالإيراد المرتبط بها وذلك بناء على المدى الذي تم تنفيذه من المعاملة في نهاية الفترة المالية. ويمكن تقدير نتائج المعاملة بدرجة يعتمد عليها عندما تستوفي الشروط التالية مجتمعة:

(أ) عندما يمكن قياس مبلغ الإيراد بدرجة يعتمد عليها.

و(ب) عندما يكون نفق المنافع الاقتصادية المتوقعة بالمعاملة إلى المنشأة مرجح الحدوث.

و(ج) عندما يمكن قياس مدى ما تم تنفيذه من المعاملة في نهاية الفترة المالية بدرجة يعتمد عليها.

و(د) عندما يمكن قياس التكاليف التي ترتبت على المعاملة والتكاليف اللازمة لإتمامها بدرجة يعتمد عليها.

٢١- غالباً ما يشار إلى الاعتراف بالإيراد على أساس المدى الذي تم تنفيذه من المعاملة بطريقة نسبة الإتمام. وبموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيراد خلال الفترات المحاسبية التي يتم تقديم الخدمة خلالها. وبقد الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة عن مدى ما تم تنفيذه من الخدمة ومستوى الأداء خلال الفترة - علماً بأن معيار المحاسبة المصري رقم (٨) يتطلب أيضاً الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس. وبصفة عامة فإن متطلبات ذلك المعيار تتعلق على الاعتراف بالإيراد والمصروفات للمنطقة بمعاملة تتطوى على تقديم خدمات.

٢٢- يعترف بالإيراد فقط عندما يكون تحقق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة مرجح الحدوث، إلا أنه عندما تنشأ حالة عدم تلك من إمكانية تحصيل مبلغ لدرج فعلاً ضمن إيرك المنشأة فإنها تعترف ضمن المصروفات بالمبلغ الغير متوقع تحصيله أو الذي لم يعد استرداده مرجحاً بدلاً من تعديل قيمة الإيراد الأصلي الذي اعترف به فعلاً.

٢٣- وبصفة عامة تستطيع المنشأة أن تصل لتقديرات يعتمد عليها بعد أن تكون قد فقت مع الأطراف الأخرى في المعاملة عن الأمور التالية:

(أ) الحقوق الملزمة لكل طرف فيما يتعلق بالخدمات المقرر تأديتها وتلقيها بمعرفة الأطراف المعنية.

و (ب) المقابل الذي سيتم نيادله

و (ج) طريقة وشروط السداد

كما أن وجود نظام دخلى فعال للمورقات والتقرير للمالية عادة 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 تشير بالضرورة إلى عدم قدرتها على تقدير نتائج المعاملة بدرجة يعتمد عليها.

٢٤- يمكن تحديد مستوى إتمام أى معاملة بطرق مختلفة - وتستخدم المنشأة لطريقة فنى تقم بها للخدمات المؤداة بدرجة يعتمد عليها. ونوعاً لطبيعة المعاملة فقد تتضمن طرق التقييم ما يلي:

(أ) حصر الأعمال المنفذة.

لو(ب) للخدمات المؤداة حتى تاريخه مسوبة إلى إجمالى الخدمات المقرو أدائها.

لو(ج) التكاليف المتكبدة فنى تتعلق بالخدمات المؤداة حتى تاريخه منسوبة إلى التكاليف كلية مقترأ للمعاملة. وفنى تشمل التكاليف الفنى تم تحصيلها حتى تاريخه بالإضافة إلى التكاليف المقدرة لاستكمال تأدية الخدمة .

وعلناً ما لا يعكس مدفوعات العملاء مقابل تزايد مستوى إتمام الخدمة وكذا المدفوعات المقدمة للمستلمة منهم للخدمات المؤداة.

٢٥- عندما تزدى الخدمات في صورة عدد غير محدد من الأعمال على مدار فترة زمنية محددة - فلا عرض للتصديق المعنى - يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة تقسيمها للتأجيل على مدار الفترة المعنية إلا عندما يتوافر دليلاً على أن إحدى الطرق الأخرى تعبر بصورة أفضل عن مستوى الإتمام. وعندما يكون أحد الأعمال ذو الأهمية بالنسبة لأية أعمال أخرى فإن الاعتراف بالإيراد يجب أن يؤجل إلى أن يتم استكمال العمل ذو الأهمية.

٢٦- إذا لم تتمكن منشأة من تقدير نتائج معاملة - تتطوى على تدرية خدمة - بدرجة يعتمد عليها ، فعليها ألا تعترف بالإيراد إلا في حدود المبالغ القابلة للاسترداد من المصروفات المعترف بها فقط.

٢٧- عفاً ما لا نستطيع المنشأة تقدير نتائج المعاملة خلال مراحلها الأولى بدرجة يعتمد عليها، ومع ذلك فقد يكون من المرجح أن تسترد المنشأة التكاليف التي تحملتها في المعاملة.

وعلى هذا لا يعترف بالإيراد إلا في حدود المبالغ المتوقعة استردادها من التكاليف التي تحملتها المنشأة فقط. وطالما كانت نتائج المعاملة لا يمكن تقديرها بدرجة يعتمد عليها فلا يعترف بأرباح عنها.

٢٨- عندما يصعب تقدير نتائج المعاملة بدرجة يعتمد عليها ولا يكون استرداد المنشأة للتكاليف التي تحملتها مرجحاً، فلا تعترف بالإيراد عن المعاملة وتعترف بالتكاليف التي تحملتها في المعاملة كمصروف. وإذا لم تعد ظروف عدم التأكد - التي خللت دون إمكانية تقدير نتائج العقد بدرجة يعتمد عليها - قائمة فستدعى 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 التي تغسل فوائد وإتاوات وتوزيعات أرباح طبقاً للأسس الواردة بالفقرة ٣٠٠ وذلك عندما:

(أ) يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.

(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 بالإكروت على أساس الاستحقاق طبقاً لجوهر الاتفاق المعنى.

و(ج) يعترف بتوزيعات أرباح الأسهم حينما تثبت حق المساهم في الحصون على مدفوعات هذه التوزيعات.

٣١- ملغاة.

٣٢- عندما تتراكم فوائد ثمر مدفوعة خلال الفترة السابقة حتى انتهاء أحد الاستثمارات التي تدفع فائدة ، فإن لفائدة المحصلة بعد تاريخ انتهاء الاستثمار تُوزع على فترات ما قبل وما بعد الانتهاء- ويعترف فقط ضمن الإيراد بذلك الجزء من الفوائد الذي يخص فترة ما بعد الانتهاء. ويتم تخفيض قيمة الاستثمار بقيمة فوائد ما قبل الانتهاء .

٣٣- تحقق الإثبات طبقاً لشروط الاتفاق المبرم - ويعترف بها عادةً على هذا الأساس إلا إذا كان الاعتراف بها باستخدام أساس آخر منظم ومنطقي هو الأكثر ملائمة بناءً على جوهر الاتفاق.

٣٤- يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية للمساهمة للمعاملة إلى المنشأة. إلا أنه عندما تنشأ حالة عدم تلك من إمكانية تحصيل مبلغ أرباح فعلياً ضمن إيرادات المنشأة عندئذ يتم الاعتراف ضمن المدفوعات بالمبلغ الفيزيائي للمعميل أو الذي لم يعد استرداده مرجحاً - بدلاً من معالجته كتعديل لقيمة الإيراد الأصلي الذي سبق الاعتراف به.

الإفصاح

٣٥- على المنشأة أن توضح عن:

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المستخدمة في تحديد مستوى إتمام معاملات التي تشمل على تأكيد خدمات.

و(ب) قيمة كل فئة مؤثرة من فئات الإيرد المعترف به خلال الفترة بما فسر تلك الإيراد الناتج عن:

- بيع سلع

تقديم خدمات

- موالد

- إبلوات

توزيعات لأرباح أسهم

و(ج) قيمة الإيرادات الناتجة عن تباعل سلع وخدمات والمدرجة ضمن كل فئة مؤثرة من فئات الإيرد.

٣٦- تقوم للعتشاء بالإفصاح عن الائتزامات المحتملة والأصول المحتملة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) المتخصصات والائتزامات المحتملة والأصول المحتملة. وقد تنشأ الائتزامات المحتملة والأصول المحتملة من عقود معينة مثل تكاليف ضمان ما بعد البيع أو المطالبات لأضرار أو خسائر المحتملة.

ملحق (أ) بيع العقارات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة للمصري رقم (١٩) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

مقدمة

- ١-١ قد تدخل المنشآت التي تعمل في قطاع النشاط العقاري في اتفاقيات مع مشتري لو أكثر قبل أن تكتمل الأعمال الإنشائية للعقارات سواء كانت تلك الأعمال تتم مباشرة بمعرفتها أو من خلال مقاولي الباطن . وتأخذ مثل هذه الاتفاقيات أشكالاً متعددة.
- ٢-١ على سبيل المثال فقد تبدأ المنشأة القائمة على إنشاء عقار سكني في تسويق الوحدات السكنية المنفردة (سواء كانت شقق أو منازل) من واقع المخطط للعمّ للمشروع "off plan" أي أثناء القيام بالأعمال الإنشائية لو حتى قبل أن تبدأ تلك الأعمال. وبناءً على ذلك يقوم كل مشتري بإبرام عقد مع المنشأة لاقتناء وحدة سكنية محددة عندما تكون جاهزة للاستعمال. وعادةً ما تكون الدفعات التي يقوم المشتري بسدادها للمنشاء قبلة للاسترداد فقط في حالة ما إذا تحققت المنشأة في تسليم الوحدة النامية وفقاً للشروط التعاقدية. ويدفع المشتري عادةً ما تبقى من ثمن الشراء إلى المنشأة فقط عند استكمال تنفيذ الشروط التعاقدية وحيازة المشتري للوحدة.
- ٣-١ قد تقوم المنشآت التي تتولى إنشاء عقارات تجارية أو صناعية بإبرام اتفاق مع مشتري وحيد. وقد يتطلب ذلك الاتفاق من المشتري القيام بسداد دفعات تنفيذ أعمال خلال لفترة من تاريخ الاتفاق للمبنى وحتى يتم استكمال تنفيذ الشروط التعاقدية. وقد تتم الأعمال الإنشائية على أرض تعد مملوكة أو موهبة للمشتري قبل أن تبدأ تلك الأعمال.

نطاق الملحق

- ٤-١ ينطبق هذا الملحق في المحاسبة عن الإيراد والمسروفات المرتبطة به معرفة المنشآت التي تقوم بإنشاء عقارات بصورة مباشرة أو من خلال مقاولي الباطن.
- ٥-١ الاتفاقيات التي تدخل في نطاق هذا الملحق هي اتفاقيات تتعلق بإنشاء عقارات. وبالإضافة إلى إنشاء عقارات قد تتضمن تلك الاتفاقيات تسليم سلع أو خدمات أخرى.

الموضوعات التي يتناولها الملحق

٦-٩ يتناول هذا الملحق موضوعين:

(١) هل يقع الاتفاق في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٨) أم معيار المحاسبة

المصري رقم (١١)؟

(٢) متى يجب الاعتراف بالأيراد من عملية إنشاء العقارات؟

٧-٩ تفرض المناقشة التالية أن المنشأة قد قامت مسبقاً بتحويل العقد الخاص بإنشاء العقار

وأنه تفكيكات أخرى مرتبطة به وحصلت إلى أنها لن تحتفظ بالتدخل الإداري المستمر

المصاحب عادةً للملكية أو بالسيطرة الفعالة على العقار المنشأ بالقدر الذي قد يحول

دون الاعتراف بجزء من لو بكل مقبل البيع كإيراد. وإذا ما حالت شروط الاتفاق

دون الاعتراف بجزء من مقابل البيع كإيراد فإن المناقشة التالية تنطبق فقط على ذلك

الجزء من الاتفاق الذي سوف يتم الاعتراف بإيراده عنه.

٨-٩ قد تتعقد منشأة حتى تسلم منتج أو خدمات بالإضافة إلى الأصول الإنسانية نعقر في

اتفاق واحد (عندما يتضمن الاتفاق على سبل العمل بيع أرض أو تقديم خدمات إدارة

أعمال بالإضافة إلى الأصول الإنسانية). وطبقاً للفقرة ٣٠ من معيار المحاسبة

المصري رقم (١١) فقد يحتاج الأمر إلى تقسيم مثل هذا الاتفاق إلى مكونات منفصلة

قابلة للتمييز بما في ذلك الجزء الخاص بإنشاء العقار. وفي هذه الحالة يجب توزيع

القيمة للعائلة لما تم استلامه أو ما لا يزال مسحوقاً للمنشأة من إجمالي القيمة التعاقدية

على كل مكون من تلك المكونات. وعندما يتم تحديد مكونات منفصلة بالاتفاق تقوم

المنشأة بتطبيق الفقرات من ١٠-١ إلى ١٢-١ من هذا الملحق على الجزء الخاص

بإنشاء العقار يفرض تحديد ما إذا كان ذلك الجزء يقع في نطاق معيار المحاسبة

المصري رقم (٨) أم معيار المحاسبة المصري رقم (١١). ويستتبع ذلك تطبيق

شروط الفصل الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٨) على أي جزء من الاتفاق

خاص على أنه عقد إنشاء.

٩-٩ تشير المناقشة التالية إلى اتفاق خاص بإنشاء عقار إلا أنها تسمى أيضاً على الجزء

الخاص بإنشاء عقار محدد ضمن اتفاق يتضمن أجزاء لو مكونات أخرى.

تحديد ما إذا كان الاتفاق يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٨) لو معيار المحاسبة المصري رقم (١١)

١٠-٩ لتحديد ما إذا كان الاتفاق الحاصل ناشئ عن عقد يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٨) لو معيار المحاسبة المصري رقم (١١) فإن ذلك يتوقف على شروط الاتفاق وكافة الحقائق والظروف المحيطة. ويتطلب هذا التحديد نوعاً من التقدير الحكمي لهما يتعلق بكل اتفاق.

١١-٩ يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٨) على اتفاق عندما يفي ذلك الاتفاق بتعريف عقد الإنشاء المنصوص عليه بالفقرة رقم ٣٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٨): والذي يُعرّفه على أنه "عقد يتم إبرامه خصيصاً بغرض إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول..." وفي أي اتفاق لإنشاء عقار بتعريف عقد الإنشاء عندما يكون للمشتري القدرة على تحديد للعناصر الهيكلية الرئيسية لتصميم العقار قبل الشروع في الإنشاءات و/ أو تحديد للتغييرات الهيكلية الرئيسية في أثناء تنفيذ الأعمال الإنشائية (ويستثنى للتفكير عن ممارسة تلك القدرة من صمد). وعندما ينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٨) على اتفاق فإن عقد الإنشاء يتضمن أيضاً أية عقود أو أجزاء لتقديم خدمات تتصل مباشرة بإنشاء العقار وذلك وفقاً للفقرة ٥٠-أ من معيار المحاسبة المصري رقم (٨) والفقرة ٤٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (١١).

١٢-٩ وعلى العكس من ذلك فعندما يعطى عقد إنشاء عقار للمشتري قدرة محدودة على التأثير على تصميم العقار - مثلاً هو الحال عندما يكون لهم الحق في اختيار أحد التصميمات ولكن من بين عدة خيارات محددة بواسطة المنشأة أو عندما تقتصر قدرتهم على إجراء تعديلات طفيفة على التصميم الأساسي - فعندئذ يعد العقد اتفاقاً لبيع سلع ويقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (١١).

المحاسبة عن الإيراد من إنشاء العقارات

الاتفاق هو عقد إنشاء

١٣-٩ عندما يدخل الاتفاق ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٨) ويمكن تقدير ناتجه النهائي بدرجة يعتد عليها فيجب على المنشأة أن تتعرف بالإيراد بناءً على مستوى الإتمام الذي وصل إليه نشاط العقد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٨).

١٤-أ وقد لا يفي الاتفاق بتعريف عقد الإنشاء وبالتالي يدخل ضمن نطاق محور المحاسبة المصري رقم (١١) وفي هذه الحالة يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان الاتفاق هو لتقديم خدمات أو لبيع سلع.

الاتفاق هو اتفاق لتقديم خدمات

١٥-أ إذا كان الاتفاق لا يتطلب من المنشأة اقتناء وتوريد مواد الإنشاء فيته قد يكون مجرد التعلق لتقديم خدمات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١). وفي هذه الحالة فإن معيار المحاسبة المصري رقم (١١) يتطلب الاعتراف بالإيراد بناءً على مستوى إتمام المعاملة وذلك باستخدام طريقة نسبة الإتمام إذا ما توافرت للشروط الواردة بالفقرة "٢٠" من ذلك المعيار. وتعد متطلبات محور المحاسبة المصري رقم (٨) بصفة عامة قليلة للتطبيق على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بعمل هذه المعاملة (الفقرة "٢١" من معيار المحاسبة المصري رقم ١١).

الاتفاق هو اتفاق لبيع سلع

١٦-أ إذا كان الاتفاق يلزم المنشأة بتقديم خدمات جنباً إلى جنب مع مواد الإنشاء لكي تنفذ التزامها التعاقدى بتسليم العقار إلى المشتري عندئذٍ يعد اتفاقاً لبيع سلع وينطبق عليه شروط الاعتراف بالإيراد المنصوص عليها بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (١١).

١٧-أ قد تنقل المنشأة إلى المشتري السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة لملكية الأعمال تحت التنفيذ بحالتها للراهنه كلما تقدمت الأعمال الإنشائية. وفي هذه الحالة وعندما تسوفي كافة الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور الأعمال الإنشائية فيجب على المنشأة استخدام طريقة نسبة إتمام الاعتراف بالإيراد بناءً على مستوى الإتمام. وتطبق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٨) بصفة عامة على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بعمل تلك المعاملة.

١٨-أ قد تنقل المنشأة إلى المشتري السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة لملكية العقار في مجملها في توقيت واحد (على سبيل المثال: عند اكتمال الإنشاء أو عند التسليم أو بعد التسليم). وفي هذه الحالة يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد فقط عندما تسوفي كافة الشروط الواردة بالفقرة رقم "١٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (١١).

١٩ أ عندما تكون المنشأة ملزمة بإجراء أعمال إضافية على عقار تم تسليمه فعلاً للمشتري - فيجب عليها أن تعترف بالتزام ومصروف وفقاً للفقرة ١٩ من معيار المحاسبة المصري رقم (١١) ويتم قياس الالتزام وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨). وعندما تكون المنشأة ملزمة بتسليم مزيداً من السلع أو الخدمات القابلة للتمييز بصورة منفصلة عن العقار الذي تم تسليمه للمشتري فكل من سيتعين عليها تحديد السلع و الخدمات المتبقية كجزء منفصل من معاملة البيع وفقاً للفقرة (٨) من هذا الملحق.

الإيضاحات

٢٠-أ عندما تُعترف منشأة بالإيراد باستخدام طريقة نسبة الإكمال للاتفاقيات التي تستوفي كافة الشروط الواردة بالفقرة ١٤ من معيار المحاسبة المصري رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور أعمال الإنشاء (راجع فقرة ١٧ من هذا الملحق) فخطيها أن تفصح عن: (١) كيفية قيام المنشأة بتحديد أي من الاتفاقيات تفي بكافة الشروط الواردة بالفقرة ١٤ من معيار المحاسبة المصري رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور أعمال الإنشاءات.

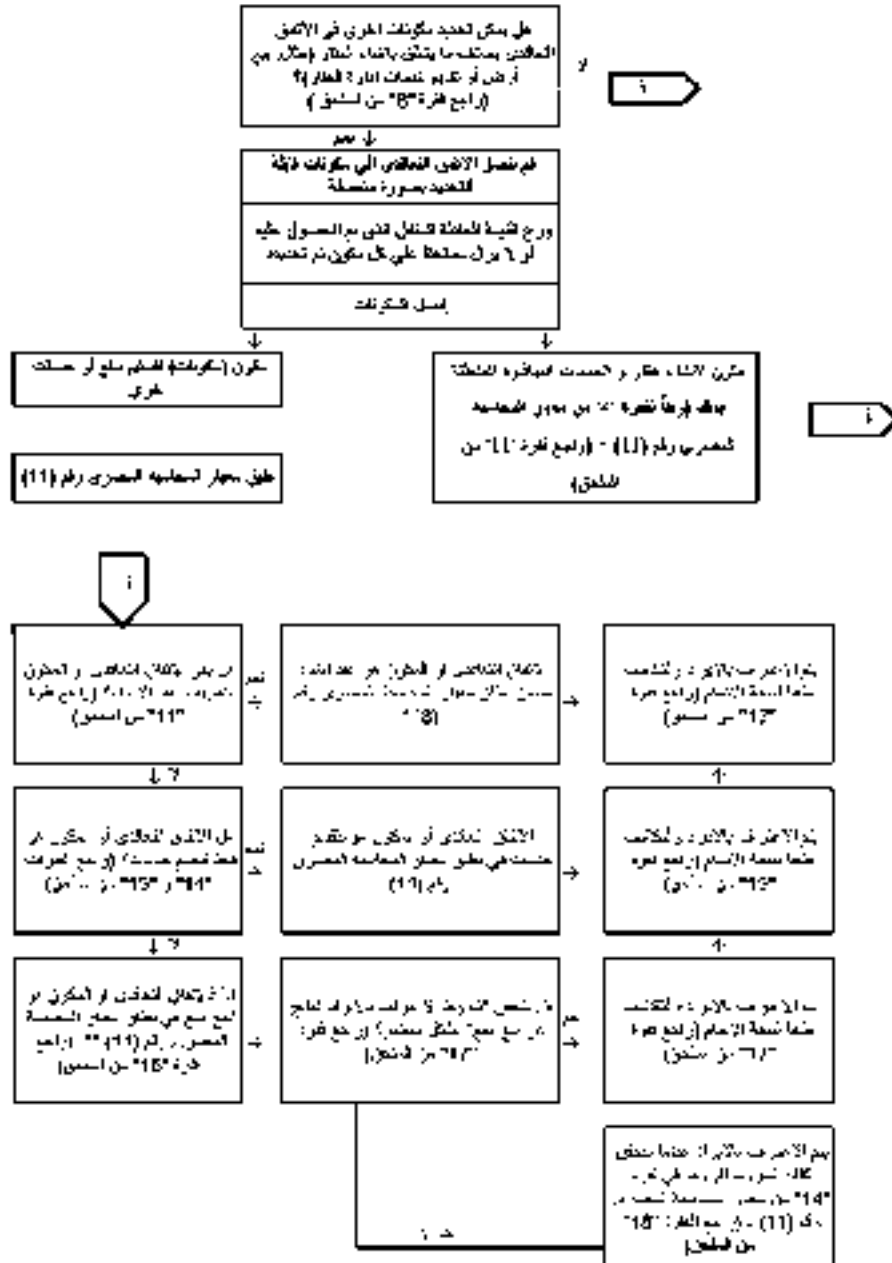
و(٢) مبلغ الإيراد المنشأ خلال الفترة عن مثل هذه الاتفاقيات.

و(٣) الطرق المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للمقود تحت التنفيذ.

٢١-أ وبالنسبة للاتفاقيات الموضحة بالفقرة ٢٠-أ والتي تعد تحت التنفيذ في تاريخ نقوائم المالية فيجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عن: (١) لمبلغ الإجمالي للتكاليف المنكبة والأرباح المعترف بها (مخصوصاً منها لخسائر المعترف بها) حتى تاريخه. و(٢) مبلغ دفعات مستلمة.

تحليل لإتفاق وحيد لإنشاء عقار

هذا للتحليل مرهق للمنحوق إلا أنه ليس جزءاً منه



- * قد يحتاج الأمر تجزئة عقد الإنشاء وفقاً لفقره ٨* من معيار المعايير المصري رقم (٨)
- ** قد يحتاج الأمر فصل للخدمات المرتبطة مباشرة وفقاً لفقره ١٣* من معيار المعايير المصري رقم (١١)

لمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة الملحق (أ) ولكنها لا تمثل جزءاً منه

مثال رقم (١)

(أ) تشتري منشأة قطعة أرض بغرض إنشاء مجمع تجارى عليها وتقوم بتصميم مبنى إدارى لتشييده على الأرض وتقدم هذا التصميم للجهات المختصة للحصول على تصريح لبناء. تقوم المنشأة بتسويق المبنى الإدارى لمتأجرين محتملين وإبرام عقود إيجار مشروطة بتوقف تفعيلها على الحصول على تصريح بناء. كما تقوم المنشأة أيضاً بتسويق المبنى الإدارى لمشتريين محتملين وتبرم عدداً مع أحدهم لبيع الأرض وإقامة المبنى الإدارى عليها بشرط الحصول على تصريح لبناء. وطبقاً لشروط عقد قبيل فلا يمكن للمشتري أن يعيد قطعة الأرض أو المبنى غير المكتمل للمنشأة. وباستلام المنشأة تصريح لبناء تصبح جميع هذه العقود غير مشروطة ومن ثم تمنح المنشأة حق استخدام الأرض لكى تتمكن من البدء فى الإنشاء.

(ب) فى هذا المثال التوضيحي يجب فصل العقد إلى مكونين اثنين لمدعما عبارة عن بيع الأرض والمكون الآخر لإنشاء المبنى الإدارى. وبعد 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 ووربت ضمن التصميمات المقدمة للجهات المختصة للحصول على تصريح لبناء وذلك قبل توقيع المشتري 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" وينحل بالنيحية فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١). إن الحقوق المذكورة أعلاه - بما فى ذلك حقيقة أن أعمال الإنشاء تتم على أرض يمتلكها المشتري قبل أن تبدأ تلك الأعمال وأن المشتري لا يحق له إعادة مبنى الإدارى غير المكتمل للمنشأة - تشير إلى أن المنشأة تحولاً للمشتري 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) بشكل مستمر مع تطور الأعمال الإنشائية تقوم المنشأة بالاعتراف بإيراد إنشاء المبنى الإدارى وفقاً لمستوى الإلتزام باستخدام طريقة نسبة الإلتزام.

- (د) بدلاً من ذلك - إذا فرض أن تشييد المبنى الإداري قد بدأ قبل أن تبرم المنشأة للعقد مع المشتري، وفي تلك الحالة يجب فصل العقد إلى ثلاثة مكونات هي:
- (١) مكون 'بيع الأرض'.
 - و(٢) مكون 'المبنى الإداري' المشيد جزئياً.
 - و(٣) مكون 'الأعمال الإنشائية على لمبنى الإداري'.
- وعلى المنشأة تطبيق شروط الاعتراف على كل مكون على حده. وبالتالي فبافتراض ثبوت العوامل الأخرى - تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيراد بإنشاء المبنى الإداري طبقاً لمستوى الإنجاز باستخدام طريقة نسبة الإنجاز كما هو موضح بالفقرة (ج) أعلاه.
- (هـ) في هذا المثال حددت المنشأة 'بيع الأرض' كمكون منفصل عن مكون 'الأعمال الإنشائية على العقار'. ومع هذا فبناءً على الحقائق والظروف يمكن للمنشأة أن تصل إلى استنتاج مغاير بأن مثل هذا المكون غير قابل للتحديد بصورة منفصلة.

مثال رقم (٢)

- (أ) تقوم منشأة بتطوير عقاراً سكنياً وتبدأ في تسويق الوحدات (المشقق) أثناء مرحلة الإنشاء. وينظر المشترون في عقد بيع مقدم يعطيهم الحق في للحصول على وحدة متعددة 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 للعقد أيضاً مشتري الوحدات بسداد دفعات أعمال منفذة خلال فترة ما بين الاتفاق للمشتري، واستكمال الاتفاق التعاقدى. ويُدفع الرصيد المتبقى من ثمن الشراء فقط عند استكمال العقد وتمكين المشترين من حيلة وحداتهم. ويمكن للمشترين تحديد بعض التعديلات الطفيفة فقط على التصميم الأسلي ولكنهم لا يستطيعون تحديد أو تغيير العناصر الهيكلية الرئيسية لتصميم وحداتهم.
- (ب) في هذا المثال التوضيحي، فإن شروط الاتفاق وجميع الحقائق والظروف المحيطة تشير إلى أن هذا الاتفاق ليس عقد إنشاء بل هو عقد أجل يعطي للمشتري حصلاً بأخذ صورة الحق في إنشاء واستخدام وبيع العقار قدام في وقت لاحق، ويرتب على نفس المشتري التزاماً بسداد ثمن الشراء وفقاً لشروط تلك العقد. وعلى الرغم من أن المشتري قد يكون قادراً على نقل حقه في العقد لأجل إلى طرف آخر إلا أن المنشأة تظل محتفظة بالسيطرة والمحافظة والمصالح المؤثرة للملكية على الأعمال تحت التنفيذ على حالتها حتى تنتقل ملكية العقار المكتمل. ولذلك يتم الاعتراف بالإيراد فقط في التوزيع لدى تسوفي هذه كافة الشروط الواردة في الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة المصري رقم (١١) (وهو في مثالنا هذا: عندما يتم الانتهاء من الأعمال الإنشائية).

مثال رقم (٢)

(أ) إن تحديد ما إذا كانت المنشأة إن تحتفظ بتدخل إداري مستمر للدرجة المصاحبة عادةً للملكية أو سيطرة فعالة على العقار المنشأ إلى الحد الذي يمكن أن يحول دون الاعتراف بجزء من أو بكل مفاتيح البيع كإيراد يعتمد على الشروط التعاقدية للاتفاق وكافة الحقائق والظروف المحيطة، ويتطلب مثل هذا التحديد استخدام الحكم التقديرى، ويفترض هذا المنطق أن المنشأة قد توصفت إلى استنتاج بأنه من المناسب أن يتم الاعتراف بالإيراد من الاتفاق التعاقدى، ويناقش كيفية تحديد النمط المناسب للاعتراف بالإيراد.

(ب) قد تتضمن اتفاقيات تعاقدية لبناء لمعارف قدر من التدخل الإداري المستمر من قبل المنشأة للقائدة بالبناء إلى درجة التي لا تنتقل نتيجة لها السيطرة والمخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بالملكية إلى المشتري حتى عند اكتمال البناء وحيازة المشتري للعقار. ومن الأمثلة على تلك الاتفاقيات للتعاقدية التي تضمن فيها المنشأة للمشتري إشغال العقار لفترة محددة، أو تضمن له عائدًا على استثماره لفترة محددة، وفي مثل هذه الظروف فقد يوجب الاعتراف بالإيراد لو يمنع كليةً.

(ج) قد تمنح اتفاقيات تعاقدية لبناء المعارف حقًا للمشتري في نتمم 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 تحول للمشتري السيطرة على الإنشاءات محل التنفيذ مع تقدم عملية الإنشاء، وسوف يكون للمنشأة التي تتولى بناء تعذر الحق في الوصول للأرض والإنشاءات محل التنفيذ حتى تتمكن من تنفيذ التزاماتها التعاقدية لتسليم المشتري عقراً مكتملاً. فإذا كانت السيطرة على الإنشاءات محل التنفيذ تنقل باستمرار للمشتري، فإن حق المنشأة التي تتولى التنفيذ في الوصول للأرض والإنشاءات محل التنفيذ كما ورد بالفقرة السابقة لا يعنى بالضرورة أن تلك المنشأة تحتفظ بالتدخل الإداري المستمر في العقار للمصاحب عادةً للملكية إلى الحد الذي قد يحول دون الاعتراف بجزء من أو بكل مفاتيح كإيراد - فقد يكون للمنشأة سيطرة على الأنشطة المتصلة بالوفاء بالتزاماتها التعاقدية ولكنها لا تحت سيطرة على العقار في حد ذاته.

ملحق (ب) أشكال أخرى للإيراد

هذا الملحق يوافق معيار المحاسبة لمصرى رقم (١٦) ولكنه لا يمثل جزءاً منه. تركز الأمثلة التالية على أوجه معينة من المعاملة وبالتالي فلا تعد دراسة مستفيضة لكافة العوامل التي قد تؤثر على الاعتراف بالإيراد. وبصفة عامة تقترض هذه الأمثلة أن قيمة الإيراد يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها، ولأن تحقق المنافع الاقتصادية إلى المنشأة في المستقبل بعد مرجحاً وأن التكاليف التي تم تكبدها المنشأة أو التي ستكدها يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

بيع سلع

- ب-١ المبيعات التي تتم بإصدار فواتير بيع مع احتفاظ المنشأة بالسلع بمخازنها بنسب على طلب العميل؛ وفي هذا النوع من البيع يتم تأجيل تسليم السلع للمباعة للمشتري بناءً على طلبه ولكنها تنتقل ملكيتها إليه ويقبل الفواتير المصدرة من المنشأة. يتم الاعتراف بالإيراد حينما تنتقل الملكية للمشتري وبشرط:
- (أ) أن يكون من المرجح أن يحدث تسليم للسلع.
 - (ب) أن تكون السلعة التي بحوزة المنشأة البتة محددة وجاهزة لتسليمها للمشتري في الوقت الذي تم فيه الاعتراف بالبيع.
 - (ج) أن تكون هناك تعليمات محددة من المشتري بتأجيل التسليم.
 - (د) أن تكون شروط دفع لعمليه مطبقة على المعاملة.
- ولا يتحقق الإيراد إذا كانت نية المنشأة للباعة ببساطة هي شراء أو تصنيع السلع عند حلول تاريخ التسليم.
- ب-٢ شحن السلع مع خضوعها لشروط:
- (أ) التركيب والفحص؛

يتم عدة الاعتراف بالإيراد عندما يقبل المشتري لتسليم ويتم الانتهاء من التركيب والفحص - ومع ذلك يتم الاعتراف بالإيراد فور قبول المشتري التسليم وذلك إذا توافرت أي من الشروط التالية:

(١) أن تكون عينة التركيب بسيطة بطبيعتها - كما يحدث على سبيل المثال في حالة تركيب جهلر تليفزيون سبق اختياره بالمصنع ومن ثم فلا يحتاج الأمر إلا لإخراجه من الجوة وتوصيله بالطاقة الكهربائية وبالهوائى (البريد).

لو (٢) أن يتم الفحص فقط بغرض التحديد لنهاى للأسعار التلقائية - كما يحدث على سبيل المثال عند توريد حديد خام أو سكر أو فول تصريا.

(ب) اعتماد السلع عندما يكون للمشتري حق محدود فى رد السلع ؛

إذا وجدت حالة من عدم يقين عن احتمال رد السلع - يتم الاعتراف بالإيراد عندما يقبل المشتري رسماً للشحنة، أو عندما يتسلم السلع وتنتهى الفترة الزمنية التى يعق له خلالها رخصها.

(ج) مبيعات الأمانة: وأنى يقوم بمراجعتها المسلم (المشتري) ببيع السلع نيابة عن المرسل. (الفائع).

يعترف المرسل فى هذه الحالة بالإيراد عندما يقوم المسلم ببيع السلع إلى طرف ثالث.

(د) المبيعات المقترنة بالدفع عند الاستلام.

يعترف بالإيراد عندما يتم تسليم السلع للمشتري واستلام قبض أو وكيله قيمتها نقداً.

ب-٣ عقود المبيعات الموجبة المقترنة بالتقسيط: والتى لا يتم بموجبها تسليم السلع للمباعة إلى المشتري إلا عند قيامه بمداد آخر قسط من قيمتها.

يتم الاعتراف بالإيراد للذائع عن مثل هذه للمبيعات عند تسليم السلع للمشتري - ومع ذلك فعندما تشير للخبرة السابقة إلى أن معظم هذه المبيعات تتحقق فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد عندما تسلم دفعة مؤثرة تحت حساب البيع وبشرط أن تكون السلع بحوزة قبض ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري.

ب-٤ حالات أوامر التوريد التى تقترن بسداد كلى أو جزلى لقيمتها قبل تسلم المشتري لسلع غير محتفظ بها ضمن مخزون المنشأة المباعة لها - على سبيل المثال - لأنها لا تزال فى طريقها للمصنع أو لأنها سوف تسلم مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث.

يتم الاعتراف بالإيراد عندما تستلم السلع إلى المشتري.

ب-٥ اتفاقية البيع مع إعادة شراء (بخلاف معاملات المبادلة) حيث يتفق البائع في نفس توقيت إجراء المعاملة على إعادة شراء نفس السلع في تاريخ لاحق ، أو عندما يكون لدى البائع خيار لإعادة شراء السلع ، أو يكون لدى المشتري خيار بيع يلزم البائع بإعادة شراء تلك السلع منه.

بالنسبة إلى اتفاقية البيع مع إعادة شراء الأصول (بخلاف الأصول المالية) يحتاج الأمر إلى تحليل ودراسة بنود الاتفاقية للتأكد مما إذا كان للبائع قد قام - في حقيقة الأمر - بنقل مخاطر ومخاطر الملكية إلى المشتري ومن ثم يتم الاعتراف بالإيراد. أما إذا احتفظ البائع بمخاطر ومخاطر الملكية فإن المعاملة تعد بمثابة اتفاقية تمويل لا يسج عنها إيراد حتى ولو قام البائع بنقل حق الملكية للقانوني إلى المشتري بموجب تلك الاتفاقية. وينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٦٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" على اتفاقيات بيع وإعادة شراء الأصول المالية.

ب-٦ المبيعات لأطراف وسيطة مثل الموزعين أو التجار (المتعاضون) أو آخرين لإعادة البيع يتم بصفة عامة الاعتراف بالإيراد الناتج عن تلك المبيعات عندما تكون مخاطر ومخاطر الملكية قد نقلت من البائع لتلك الأطراف ، ومع ذلك فإذا كان المشتري يعمل - في حقيقة الأمر - كوكيل للبائع عندئذ يتم معالجة معاملة البيع كمتابعة لمعة.

ب-٧ رسوم الاشتراك في الإصدارات والنشرات وما شابه

إذا كانت المواد المعنية التي يغطيها الاشتراك ذات قيم متغيرة في كل فترة زمنية من الاشتراك عندئذ يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار لفترة فتي يتم فيها إرسال تلك الإصدارات أو النشرات. أما إذا كانت تلك المواد تختلف في قيمها من فترة لأخرى عندئذ يتم الاعتراف بالإيراد على أساس القيمة البيعة للمادة المرسلة متسوية في إجمالي قيمة المبيعات المقررة لكل المواد التي يغطيها الاشتراك.

ب ٨ مبيعات القسيمة التي يستحق فيها المقابل على القسط

يتم الاعتراف بالإيراد في تاريخ البيع وذلك طبقاً لسعر البيع المستقبلي منه القوائد. ويعتبر سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل ويتم تحديدها بخضم الأقساط المستحقة باستخدام معدل فائدة مصوب. و يتم الاعتراف بالقوائد كإيراد عندما تستحق باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي.

ب- ٩ مبيعات الطائرات:

(راجع ملحق رقم (أ) من هذا المعيار).

تقديم خدمات

ب- ١٠ ألعاب الترفيه

يتم الاعتراف بألعاب التركيب كإيراد حسب مستوى إتمام التركيب إلا لو كانت تلك الألعاب ثانوية بالنسبة لبيع المنتج (أو مكملات لعمليته للبيع) وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بألعاب التركيب كإيراد عندما يتم بيع المنتج.

ب- ١١ ألعاب خدمات يتضمنها سعر المنتج

حينما يتضمن سعر بيع منتج قيمة محددة كمقابل لخدمة تلك المنتج لاحقاً (مثل: خدمات دعم ما بعد البيع ونصائح المنتج المرتبطة ببيع برنامج الحاسب الآلي) عندئذ يتم تأجيل هذه القيمة ويعترف بها كإيراد على مدار الفترة التي سيتم تنفيذ الخدمة خلالها، وتكون القيمة المؤجلة هي القيمة التي ستغطي التكاليف المتوقعة لتلبية الخدمات موضوع الاتفاق بالإضافة إلى ربح محضول عن تلك الخدمات.

ب- ١٢ عمولات الإعلان

يتم الاعتراف بإيرادات مساحة الإعلان عندما يثبت الإعلان للجمهور، يتم الاعتراف بعمولات الإنتاج بقدر مستوى إتمام المشروع (عملية الإنتاج المطلوبة).

ب- ١٣ عمولات وكلاء التأمين

يعترف الوكيل بالإيراد عن عمولات وكلاء التأمين للمستهلكة أو المستحقة والتي لا تتطلب منه أن يقوم بتقديم خدمات إضافية وذلك في التوزيع الفعلية لبدء سريان وثيقة التأمين (البوليصة) أو تجديدها. أما إذا كان من المرجح أن يطلب من الوكيل تلبية خدمات إضافية خلال فترة سريان البوليصة عندئذ تؤجل العمولة أو جزء منها على أن يعترف بها كإيراد على مدار فترة سريان البوليصة.

ب- ١٤ ألعاب الخدمات المالية

يقولف الاعتراف بإيراد عن ألعاب الخدمات المالية على الأعراس التي قدرت تلك الألعاب من أجلها وكذا على الأساس المستخدم في المحاسبة عن أي أداة مالية ذات صلة بتلك الألعاب، وقد لا يشير المسمى المستخدم لوصف ألعاب الخدمات المالية إلى طبيعة و جوهر الخدمات المؤداة - لذا فمن الضروري الفصل بين كل من الألعاب التي تمثل جزءاً لا يتجزأ من معدل لفقدان الفعلي للأداة المالية والألعاب التي تكتسب مع أداء الخدمة والألعاب التي تكتسب عند تنفيذ عمل رئيسي مؤثر (جوهري) من الأعمال التي تتكون منها الخدمة.

(أ) الأتعاب التي 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 التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتأخير في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر (قيمة الدخل) يعترف بالأتعاب كإيراد عندما يتم الاعتراف الأولي بالأداة.

(١) أتعاب ورسوم الإصدار التي نحصل عليها المنشأة عند إصدار أو اقتناء أداة مالية بخلاف تلك التي يتم تبويبها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) كـ "أصول مائة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر".

قد تتضمن تلك الأتعاب أو الرسوم تعويضاً للمنشأة عن أنشطة تقوم بها مثل تقييم الموقف المالي المقترض ، وتقييم وتسجيل الضمانات والرهونات وتزويجات 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 كنتيجة - ويتم تأجيل هذه الأتعاب وما يرتبط بها من تكاليف المعاملة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)) ويعترف بهما كتعديل لمعدل الفائدة الفعلى للأداة المالية.

(٢) رسوم وأتعاب الارتباط التي نحصل عليها المنشأة لإصدار عرض عندما يكون الارتباط يمنح الفرض خارج نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

إذا كان من المرجح أن تدوم المنشأة اتفاقية إقراض معينة وكان تمهد المنشأة بمنح القرض لا يدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) عندئذ ينظر لرسم الارتباط المستلم باعتباره تعويضاً عن ارتباط للمنشأة المستمر باقتناء أداة مالية ، ويتم تأجيله مع ما يرتبط به من تكاليف المعاملة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري 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 التي تدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) فيتم المحاسبة عنها كمشتقات مالية وقياسها بالقيمة العادلة.

(٣) أتعاب محصلة عن إصدار التزامات مالية بغاية التكلفة المسبقة

هذه الأتعاب تمثل جزءاً لا يتجزأ من خلق ارتباط المنشأة بالتزام على. وعندما لا يكون الالتزام المالي مديوناً بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يتم إرجاع تعيب الإصدار المحصلة وما يرتبط بها من تكاليف لمعاملة المتكبد (كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)) ضمن قيمة التقدير الأولية للالتزام المالي ويعترف بهما كتعديل لمعدل الفائدة الفعلي. وتقوم المنشأة بالتفرقة بين الأتعاب والتكاليف التي تمثل جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي للالتزام المالي وأتعاب الإصدار وتكاليف المعاملة المتعلقة بحق المنشأة في تقديم خدمات مثل خدمات إدارة الاستثمار.

(ب) الأتعاب كمكسبة بناءً على الخدمات.

(١) الأتعاب المحصلة عن خدمة قرض

يعترف بالأتعاب التي تحملها منشأة على عملاتها عن خدمة قرض كإيراد مع تأجيله للمنشأة للخدمة.

(٢) أتعاب الارتباط عن إصدار قرض عندما يكون الارتباط بمنح القرض خارج نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)

إذا كان من المستبعد أن تكبر المنشأة لتغطية إقرض معينة وكان تعيب المنشأة بمنح القرض لا يدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) يتم الاعتراف بأتعاب الارتباط كإيراد على أساس توزيع الزماني الفعلي على مدار فترة الارتباط. وبالنسبة لارتباطات القروض التي تدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) فيتم المحاسبة عنها كاشتقاقات مالية وقياسها بالقيمة العادلة.

(٣) أتعاب إدارة الاستثمار

يعترف بالأتعاب التي تحملها منشأة على عملاتها نظير إدارتها لاستثماراتهم كإيراد مع تقديم للخدمات.

ويعترف بالتكاليف للحصية - المرتبطة مباشرة بالسعي 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 في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) فإن التكلفة الحصية هي تلك التكلفة التي ما كانت المنشأة لتحملها لو لم تحصل على عقد إدارة الاستثمار.

ويعد الأصل حق المنشأة فتعقد في 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.

تتطلب بعض عقود الخدمات المالية على كل من إصدار أداة مالية أو أكثر وكذا تقديم خدمات إدارة استثمار. ومن الأمثلة على ذلك: عقد توفير شهور طويل الأجل مربوط بإدارة مجموعة من أدوات حقوق الملكية، في هذه الحالة يقوم مقدم الخدمات بهذا العقد بفصل تكاليف المعاملات المرتبطة بإصدار الأداة المالية عن تكاليف الحصول على حق تقديم خدمات إدارة الاستثمار.

الأنعاب التي تكسب بتفويض عمل رئيسي مؤثر

يتم الاعتراف بالأنعاب كإيراد عند اكتمال تنفيذ ذلك العمل فهام وذلك كما هو الحال في الأمثلة التالية:

(١) حوالة عن تخصيص أسهم لعميل

يتم الاعتراف بالعمولة كإيراد عندما يتم تخصيص الأسهم للعميل.

(٢) أنعاب الطرح المقترنة بترتيب فرض بين مقترض ومستثمر

يتم الاعتراف بالأنعاب كإيراد عندما يتم ترتيب القرض.

(٣) أنعاب ترديد فرض

إن أنعاب الترويج المستلمة بمعرفة المنشأة التي تتولى ترتيب قرض ولا تحتفظ نفسها بجزء منه (أو التي تحتفظ لنفسها بجزء منه ينص معدل الفائدة الفعلي للمخاطر المعاملة شأنها في ذلك شأن المشاركين الآخرين بالقرض) تعد شويضاً عن خدمة ترويج القرض، ويعترف بمثل هذه الأنعاب كإيراد عند استكمال ترويج القرض.

ب- ١٥ رسوم الشكوك

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن العروض الغنية والمفلات والمناسبات الخاصة الأخرى عند حدوثها. وعندما يباع أحد الاشتراكات الذي يغطي عدد من المناسبات - يتم توزيع الرسوم على كل مناسبة أو حدث بطريقة تمكن مدى ما يتم تقديمه من خدمات في كل مناسبة أو حدث.

ب- ١٦ رسوم التطعيم

يتم الاعتراف بالإيراد على مدار فترة الدراسة التي تقطعها الرسوم.

ب- ١٧ رسوم القبول والشحوق والمضوية

يعتمد الاعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المقدّاة، فإذا كان الرسم يسمح بالمضوية فقط على أن يتم مبداء مقابل الخدمات والمنتجات الأخرى بصورة منفصلة ، أو إذا كان هناك رسم اشتراك مستوى مستقل عندئذ يتم الاعتراف بالرسم كلياً عندما لا يكون هناك شك (عدم يبين) جوهري في إمكانية تحصيله، وإذا كان الرسم يتيح للعضو للحصول على خدمات أو نشرات خلال فترة العضوية أو شراء منتج أو خدمات بأسعار تقل عن تلك التي تحمل على غير الأعضاء عندئذ يعترف به كلياً وفقاً للأسس الذي يعكس طبيعة وتوقيت وقيمة المنافع المقامة.

ب- ١٨ رسوم الامتياز

قد تغطي رسوم الامتياز التوريد الجزئي واللاحق للخدمات ومعدات وأصول ملموسة أخرى وكذا حقوق معرفة، وبالتالي يعترف برسم الامتياز كلياً وفقاً للأسس الذي يعكس الغرض الذي فرضت الرسوم من أجله.

وتعد الطرق التالية ملائمة للاعتراف برسم الامتياز :

(أ) توريدات معدات وأصول ملموسة أخرى

يعترف بمبلغ الرسوم كلياً عندما يتم تسليم الأصول، أو ينقل، حق الملكية وذلك على أسس القيمة العادلة للأصول المباعة.

(ب) توريد خدمات جارية ولاحقة

يتم الاعتراف برسم تقديم الخدمات المستمرة كلياً - سواء كانت جزءاً من الرسم الأولي أو كانت تمثل رسماً مستقلاً - عندما يتم تلبية الخدمات المتوقعة بها. وفي حالة ما إذا كان الرسم المحقق لا يغطي تكلفة الخدمات المستمرة مع تحقيق قدر معقول من الربح عندئذ يؤجل جزء من الرسم الأولي يكفي لتغطية تكلفة الخدمات المستمرة وتحقيق ربح معقول عن هذه الخدمات ويعترف به كلياً مع تقديم تلك الخدمات.

قد تنص اتفاقية الامتياز على قيام منتج الامتياز بتوريد معدات أو مخزون أو أصول ملموسة أخرى بسعر يقر من سعر المحصل على تخزين أو بسعر لا يمكنه من تحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات، وفي هذه الحالات يتم تأجيل جزء من الرسم الأولي

بما يكفى تغطية التكاليف المقدرة لتي نحاوز هذا السعر وتحقيق ربح معقول عن هذه المبيعات ويعترب به كإيراد على مدار الفترة التي من قمرجح أن تباع خلالها السلع إلى الجهة التي حصلت على الامتياز. ويتم الاعتراف بالرصيد المتبقى من الرسم الأولي كإيراد عندما يتم الانتهاء إلى حد كبير من تقديم كافة الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى المطلوبة من منح الامتياز (مثل: مساعدة في اختيار الموقع وتدريب العاملين والتمويل والإعلان).

قد تعتمد للخدمات الأولية والالتزامات الأخرى المقدمة بموجب اتفاقية امتياز لمنطقة معينة على عدد منافذ البيع الفردية المؤسسة في هذه المنطقة. وفي هذه الحالة فإن الرسوم المختلفة بالخدمات الأولية يتم الاعتراف بها كإيراد بنسبة عدد المنافذ للجهة التي تود الخدمات المبدئية المتعلقة بها شبه مستكملة.

وإذا كانت الرسوم الأولية تستحق المداد خلال فترة ممتدة مع وجود شك جوهرى (قدر كبير من عدم اليقين) في عدم إمكانية تحصيل كامل قيمة هذه الرسوم عندئذ يتم الاعتراف بهذه الرسوم كإيراد مع تحصيل الأقساط للتغطية 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 تلبية للخدمات أو استخدام الحقوق.

(د) عمليات الوكالة

قد تتم معاملات بين منح الامتياز والحاصل عليه تتطوى - في حقيفة الأمر - على قيام منح الامتياز بالحمل كوكيل لحساب الحاصل على الامتياز، وعلى سبيل المثال: فقد يقوم منح الامتياز بطلب توريدات واتخاذ القرارات اللازمة لتسليمها إلى الحاصل على الامتياز بدون تحقيق أرباح وبالتالي 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 في ذلك استكمال الخدمات المقدمة بنظام 'خدمة دعم ما بعد التسليم'.

الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

ب- ٢٠ رسوم التراخيص والإتاوات

يتم حدة الاعتراف بالرسوم والإتاوات المدفوعة مقابل استخدام أصول المنشأة (مثل: علامات تجارية وبراءات الاختراع وبرامج حاسب الآلي وحقوق طبع الموسيقى والنسخ الأصلية للتسجيلات والأفلام السينمائية) وذلك وفقاً لموجر الاتفاقيات التي تحكمها. وفي التطبيق تعملي فقد يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الفلت على مدار فترة التعاقد - وعلى سبيل المثال: عندما بحق للمرخص له استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة.

إن عمليات إسناد حقوق مقابل رسوم تالفة لو مقابل ضمانة شهر لفترة للاسترداد بموجب عقد غير ذللة للإلغاء - وقتي سمح للمرخص بالاستغلال تلك الحقوق بحرية ولا يكون على مانح لترخيص التزامات متبقية ولحة للتفويض - تد في جوهرها متابة عملية بيع. ومن لسة ذلك: اتفاقية التراخيص لاستخدام برنامج حاسب الآلي عندما لا يكون على مانح التراخيص أي التزامات بعد التسليم. ومن الأمثلة الأخرى: منح حقوق العرض لأحد الأفلام السينمائية في الأسواق عندما لا يكون لمانح التراخيص لية سيطرة على الموزع ولا يتوقع الحصول على إيرادات من حصيلة منفذ بيع التذاكر. وفي مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد في توقيت البيع.

في بعض الحالات فإن استلام رسوم التراخيص أو الإتاوة يكون معلقاً على وقوع حدث مستقبلي. وفي مثل تلك الحالات يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المرجح أن تحصل المنشأة على رسوم أو إتاوة ويتزامن ذلك حدة مع وقوع الحدث المنتظر.

الاعتراف والقياس

ب- ٢١ تحدث ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفتها مانعاً (مؤكل) أو كوكيل

تنص الفقرة ٨ من ل معيار على أنه "يتضمن إجمالي نفقات المبلغ الاقتصادية الداخلة لمنشأة - في علاقة وكلة - مبلغ محصلة نيابة عن المؤكل والتي لا تنشأ عنها زيادات في حقوق ملكية لمنشأة ، وعلى ذلك فإن المبلغ المحصلة نيابة عن المؤكل لا تعتبر إيراداً بل يتمثل إيراد المنشأة (الوكيل) في قيمة الصولة". ويتطلب تحديد ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفتها مؤكل أو وكيل استخدام الحكم التقديرى ومراعاة كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة.

تعد المنشأة كموكل عندما تكون عرضة لمخاطر والمناقص المؤثرة المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات، وتتضمن الموصفات التي تشير إلى أن المنشأة تتصرف بصفتها موكلًا ما يلي:

(أ) أن تكون المسئولية الرئيسية لتوريد السلع وتقديم الخدمات للموكل أو تنفيذ أمر التوريد تقع على عاتق المنشأة - كأن تكون مثلاً معمولة عن قبول للموكل للسلع والخدمات المطلوبة أو المشتراة بمعرفة

و(ب) أن تكون المنشأة معرضة لخطر للمخزون قبل أو بعد إصدار الموكل لأمر التوريد لم أتمام قشعر أو عند ارتداد السلع

و(ج) أن تكون المنشأة للسلطة المطلقة (الاستقلالية المطلقة) في تحديد الأسعار سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة - على سبيل المثال عن طريق توريد سلع وخدمات إضافية

و(د) أن تتحمل المنشأة للخطر الائتماني فيما يتعلق بالمبالغ المستحقة على الموكل.

تعد المنشأة كوكيل عندما لا تكون عرضة للمخاطر والمناقص المؤثرة المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات، وأحد الموصفات التي تشير إلى أن المنشأة تتصرف بصفتها وكيلًا هو أن يكون المبلغ الذي تكتسبه المنشأة محدد سلفاً ويتمثل إما في صورة عمولة ثابتة على كل صفقة أو كنسبة منصوص عليها على المبلغ المحصل على الموكل.

معييار الحاسبة المصرى رقم (١٢) المعدل ٢٠١٥
الحاسبة عن المنح الحكومية
و الإنصاح عن المساعدات الحكومية

معيار للمحاسبة للمصري رقم (١٢) للمعدل ٢٠١٥
المحاسبة عن المنح الحكومية
و الإفصاح عن المساعدات الحكومية

المحتويات

فقرات

١-٢

نطاق المعيار

٣-٦

تعريفات

٧-٣٣

المنح الحكومية

٢٢

المنح الحكومية غير نقدية

٢٤-٢٨

عرض المنح المرتبطة بأصول

٢٩-٣١

عرض المنح المرتبطة بالتدخل

٣٢-٣٣

رد المنح الحكومية

٣٤-٣٨

المساعدات الحكومية

٣٩

الإفصاح

معيار للمحاسبة للمصري رقم (١٢) للمعدل ٢٠١٥ المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية

نطاق المعيار

١- يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية وكذلك في الإفصاح عن الأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية .

٢- لا يتناول هذا المعيار ما يلي :

(أ) للمشاكل الخاصة التي تنشأ عن المنح للحكومة في لقوائم قلمرية لتي
تمس أثر التغير في مستويات الأسعار أو في المعلومات فتمتمة 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
للضريبة و الإهلاك للمبيل و تخفيض معدلات الضريبة) .

(ج) مساهمة الحكومة في ملكية للمنشأة.

(د) المنح الحكومية الواردة في معيار للمحاسبة للمصري رقم (٢٥) "الزراعة".

تعريفات

٣- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريين كل منها :

الحكومة : يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية و الجهات المماثلة لمحاسبة
أو لدولية .

المساعدات الحكومية : هي كل إجراء حكومي يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى
منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقاً لشروط معينة أو لأغراض هذا المعيار لا تشمل
المساعدات الحكومية المزايا التي يتم توفيرها من خلال إجراءات غير مباشرة للتأثير على
الظروف التجارية العامة مثل توفير البنية الأساسية في المناطق التي يتم تنفيذها أو فرض
قيود تجارية على المخلصين .

المنح الحكومية : هي مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة من مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة ، ويستثنى من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمتها لها ، وكذلك المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

المنح المرتبطة بأصول : تشمل المنح الحكومية التي يكون شرطها الأساسي 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 التي تحصل خلالها على الأصل أو التي تحتفظ خلالها بذلك الأصل.

المنح المرتبطة بالدخل : وتشمل ما تقدمه الحكومة من منح خلاف المرتبطة بأصول .

القروض القابلة للتنازل عنها : هي القروض التي يعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة .

القيمة العادلة : هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة متقلة 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 شروع في تنفيذ خطة عمل معينة ما كانت لتتقدم عليها لولا حصولها على تلك المساعدة .

٥- قد يترتب على حصول المنشأة على مساعدات حكومية تأثير هام في كيفية إعداد قوائمها المالية لسببين :

أولهما : إذا كانت المساعدة الحكومية تنطوي على نقل بعض الموارد الاقتصادية إلى المنشأة فإن ذلك يستلزم إيجاد طريقة ملائمة للمحاسبة عن هذه الموارد .

وثانيهما : يفضل الإشارة إلى مدى استقلالية المنشأة من مثل هذه المساعدات الحكومية خلال الفترة التي تعد فيها تلك القوائم بما يسهل مقارنة القوائم المالية لتلك الفترة بنظائرها في الفترات السابقة والقوائم المالية للمنشآت المنافسة .

٦- يطلق أحياناً على المنح الحكومية مسميات أخرى مثل المعونات أو الإعانات المالية .

المنح الحكومية

٧- لا تثبت المنح الحكومية، بما في ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة، إلا إذا تم التأكد أمثل من الآتي :

(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، وحينئذ بالذکر أن مجرد حصول المنشأة على منحة محتملة لا يعتبر في حد ذاته دليل على أنه سيتم الوفاء بالشروط المرتبطة بها.

٩- لا تتأثر طريقة المحاسبة عن المنح الحكومية بالأسلوب الذي تحصل به المنشأة على تلك المنح ، ومن ثم يتم المحاسبة عن المنحة بنفس الطريقة سواء تم استلامها نقداً أو كتخفيض للالتزام مستحق للحكومة .

١٠- تعالج القروض الحكومية القابلة للتنازل عنها كمنح حكومية ، إذا توافرت تأكيدات مناسبة على أن المنشأة ستلبي بشروط التنازل عن القرض .

١١- يتم معالجة المنفعة الثالثة عن الحصول على قرض حكومي بسعر فائدة منخفض عن سعر السوق على أنها منحة حكومية ، ويتم الاعتراف بالقرض بقيامه طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ويتم قياس المنفعة الناجمة عن الحصول على قرض حكومي بسعر فائدة منخفض عن السوق بفرق بين القيمة للحقزية الأولية للقرض محسوبة طبقاً لمعيار (٢٦) و المتحصلات المستطمة . ويتم المحاسبة عن هذه المنفعة طبقاً لهذا المعيار . وعلى المنشأة أن تتخذ في اعتبارها الشروط والالتزامات التي تم أو يجب أن يتم الوفاء بها عند تحديد التكاليف التي منح القرض من أجل التعويض عنها .

١٢- بمجرد إثبات منحة حكومية يجب معالجة الأصول أو الالتزامات المحتملة المرتبطة بها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" .

١٣- يحترف بالمنح الحكومية في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بطريقة منتظمة على مدار الفترات المالية التي تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التي منحت للمنحة من أجل التعويض عنها.

١٣- هناك أسلوبان رئيسيان للمعالجة المحاسبية للمنح للحكومية :

- مدخل رأس المال وبموجبه يعترف بقيمة المنحة ضمن الدخل للشامل الآخر .
- مدخل الدخل و بموجبه تعترف المنشأة بالمنحة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار فترة مالية واحدة أو أكثر .

١٤- يستند مؤيدو مدخل رأس المال إلى المبررات الآتية :

(أ) إن المنح للحكومية وسيلة من وسائل التمويل ، وبالتالي تعمل كذلك في قائمة المركز المالي وليس من خلال الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) لمقابلة نفود المصروفات التي تمولها هذه المنحة ، وضالما أن هذه المنح لا ترد فيجب أن يعترف بهذه المنحة ضمن الدخل للشامل الآخر .

(ب) إن المنح للحكومية لا تعتبر إيراداتاً تكتسب المنشأة و بالتالي فليس من المناسب بثباتها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها تمثل حافزاً تقدمه الحكومة دون أن يقللها تكلفة تحملها للمنشأة.

١٥- يستند مؤيدو مدخل الدخل إلى المبررات الآتية :

(أ) إن المنح الحكومية ليست تمويلاً من المساهمين ، وبالتالي يجب ألا تضاف إلى حقوق الملكية ، و إنما يجب معالجتها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترات المحاسبية المناسبة .

(ب) من النادر أن تكون المنح الحكومية بلا مقابل و إنما تحصل عليها المنشأة نتيجة قرارها بتلقي إجراءات معينة تمنحها الجهة التي تقدم المنحة ، وبالتالي يجب الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار الفترات المالية التي تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التي منحت المنحة من أجل فتعويض عنها .

(ج) حيث أن ضرائب الدخل و الضرائب الأخرى تحمّل كمصروفات و بالتالي فمن المنطقي معالجة منح الحكومة أيضاً في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها امتداداً للميلان المالية.

١٦- من الاعتبارات الأساسية لمنخل الدخل أن يتم إثبات للمنع للحكومية في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وفقاً لأساس منهجي منتظم خلال الفترات المالية التي يتم فيها إثبات لتكاليف المنطقة بتلك المنح ، ويرجع ذلك إلى أن الاعتراف بالمنح

الحكومية في الأرباح أو الخسائر (قيمة الدخل) في تربيع استلامها لا يلك مع مبدأ الاستحقاق (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية") وعلى ذلك ، فإنه لا يجوز الاعتراف بالمنحة بهذه الطريقة إلا إذا تضر وجود أساس لتخصيص المنحة لفترات مالية غير للفترة التي تم استلام المنحة خلالها.

١٧- من ممكن في معظم الحالات تحديد الفترات المالية التي يتم خلالها الاعتراف بالتكليف أو النفقات التي ترتبط بمنحة حكومية بحيث يمكن الاعتراف بهذه المنحة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على تلك الفترات ، و ينطبق ذلك على المنح التي تتخذ صورة أصل قبل للإهلاك حيث يتم عادة الاعتراف بقيمة هذه المنح في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على فترات مالية التي تمثل للعمر الإنتاجي للمقدّر للأصل و ينفس للنسب التي يتم الاعتراف فيها بعاء الإهلاك على تلك الفترات.

١٨- قد تستلزم المنح التي تتخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك الوفاء بالتزامات معينة وعلى ذلك يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترات المالية التي تتحمل بتكليف تنفيذ تلك الالتزامات ، فمثلاً إذا كتبت المنحة الحكومية التي تحصل عليها المنشأة هي قطعة أرض ، وكان شرط لمنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبنى على هذه الأرض فمن للمنطق توزيع قيمة هذه المنحة على الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الإنتاجي للمقدّر لذلك المبنى .

١٩- قد تحصل المنشأة أحياناً على المنحة كجزء من مساعدة إجمالية مرتبط بها مجموعة من الشروط . وفي مثل هذه لحالات يجب تحديد التكاليف و النفقات التي سيجعلها المنشأة توفاء بكل من هذه الشروط خلال الفترات المالية التي تحصل خلالها على المنحة وقد يكون من المناسب تخصيص جزء من للمنحة على أساس معين وتخصيص جزء آخر على أساس مختلف .

٢٠- يتعين الاعتراف بالمنح الحكومية التي تحصل عليها المنشأة تعويضاً عن نفقات أو خسائر حدثت عملاً أو بمثابة دعم مالي فوري لا تقابله أية نفقات في المستقبل. في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترة المالية التي تصبح هذه المنح قابلة للتخصيص.

٢١- في حالات معينة ، قد تقدم للمنحة الحكومية كدعم مالي فوري لمنشأة معينة وليس كحافز لها على تحمل نفقات معينة ، وتقتصر هذه المنحة على المنشأة وحدها ، وقد لا تستفيد منها منشآت أخرى في نفس المجموعة التي تنتمي إليها ، وفي هذه الحالة يعترف بالمنحة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للفترة المالية التي تستوفي فيها المنشأة شروط الحصول على تلك المنحة ، مع الإصحاح عنها بصورة تنكفي فهم تأثيرها بوضوح .

٢٢- قد تكون المنحة الحكومية مبروضاً عن نفقات أو خسائر تصلها المنشأة في فترات مالية سابقة ، وفي هذه الحالة يعترف بالمنحة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) لفترة المالية التي تصبح فيها هذه المنحة قابلة للتحويل مع الإفصاح عنها بصورة تكفي لقيم تأثيرها بوضوح .

المنح الحكومية غير المنقضية

٢٣- قد تتخذ المنحة الحكومية صورة أصل غير نقدي خالٍ من الأرصود الاقتصادية التي تستخدمها المنشأة ، ومن أمثلة هذه الحالات تقدير القيمة العادلة لهذه الأصول غير النقدية و إثبات المنحة و الأصل بهذه القيمة العادلة ، ويتبع أحياناً كبديل أحد إثبات قيمة المنحة و الأصل بقيمة رمزية .

عرض المنح المرتبطة بأصول

٢٤- يتم عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول - بما في ذلك المنح غير النقدية المنقبة بقيمتها العادلة - في قائمة المركز المالي إما بإثباتها كإيرادات مؤجلة أو بإظهار قيمتها محسومة من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة المقترية الصحيحة للأصل .

٢٥- هناك طريقتان بديلان مقبولتان لعرض المنح أو الجزء المرتبط منها بأصول في فترة لمالية .

٢٦- الطريقة الأولى تعتبر المنحة إيرداً مؤجلاً و إثباتها في الأرباح أو الخسائر وفقاً لأساس منهجي منتظم على مدار العمر الإنتاجي المقتر للأصل .

٢٧- الطريقة الأخرى أن تخفض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى القيمة لتفترضه للأصل ويتم الاعتراف بالمنحة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك .

٢٨- قد يؤدي شراء الأصول و استلام المنح المالية المتعلقة بها إلى تغييرات كبيرة في التكاليف النقدية للمنشأة ، و لكي يتسنى للمنشأة إظهار الاستثمارات الإجمالية في الأصول التي تمتلكها ، فغالباً ما يتم الإفصاح عن هذه التغييرات كبنود مستقلة في قائمة التنفقات النقدية بصرف النظر عن خصم أو عدم خصم المنحة من قيمة الأصل لأغراض عرض قائمة المركز المالي .

عرض المنح المرتبطة بالدخل

٢٩- تعرض أحياناً للمنح المرتبطة بالدخل في الأرباح أو للخسائر (فئة الدخل) إما في بند مستقل أو تحت عنوان رئيسي مثل "إيرادات أخرى"، وكبديل لذلك يمكن أن تظهر للمنح مخصصة من المصروفات المرتبطة بها.

٣٠- يستند مزيدو الطريقة الأولى إلى أنه من غير الملائم أن تحدث مقايضة بين مفردات هافي الدخل و المصروف وأن الفصل بين قيمة المنحة و مقدار المصروفات المرتبطة بها يسهل عملية المقارنة مع عناصر المصروفات الأخرى التي لم تتأثر بالمنحة.

لما الطريقة الثانية فتستند إلى أن المنشاء ما كانت لتتحمل هذه المصروفات لو أنها لم تحصل على تلك المنحة، و أن يظهر هذه المصروفات دون استنزاف هذه للمنح قد يكون مضللاً لمن يستخدمون قوائم مالية.

٣١- تعتبر للطريقتان مقبولتين لعرض المنح المرتبطة بالدخل وقد يكون الإفصاح عن مقدار المنحة ضرورياً لثمة القوائم المالية بصورة أفضل، كما يعتبر الإفصاح عن تأثير المنح على أي من سود الدخل أو المصروفات المطلوب الإفصاح عنها بصورة منفصلة إجراء سليماً.

رد المنح للحكومية

٣٢- تتم المحاسبة عن المنحة الحكومية التي تصبح واجبة الرد باعتبارها تعديلاً للتقديرات المحاسبية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التقديرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء") ويتبع لمداد 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 التي يتم ردها فوراً في الأرباح أو الخسائر (فئة الدخل) كمصروف.

وبالمسبة لرد المنح المرتبطة بالأصول فيتم تسجيلها بتعليق القيمة التقديرية للأصل أو تخفيض الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة بالقيمة واجبة الرد. ويتم تحميل الأرباح أو الخسائر (فئة الدخل) بجميع الإهلاك الإضافي الذي كان يجب أن تتحمله المنشأة لو لم تكن قد حصلت على تلك المنحة.

٣٣- قد تستوجب الظروف التي تؤدي إلى رد المنحة المرتبطة بأحد الأصول دراسة لحتمل عدم صحة الرصيد التقديرى الجديد للأصل.

المساعدات للحكومية

٣٤- استثناء من التعريف الوارد بالفقرة ٣٣ للمنع الحكومي ، فإنه توجد بعض صور للمساعدات الحكومية لا يمكن تقدير قيمتها على أساس مقبول ، كما أنه توجد صور من معاملات قتي تجريها المنشأة مع الهيئات للحكومية لا يمكن تمييزها عن للمعاملات العادية للمنشأة .

٣٥- يوجد مساعدات لا يمكن تحديد قيمتها على أساس مقبول مثل الاستشارات الفنية أو التسويقية للمجانية وتقديم الضمانات ، ومن أمثلة للمعاملات الحكومية التي لا يمكن تمييزها عن للمعاملات التجارية العادية للمنشأة سياسة الحكومة بأن تكون معفولة عن حصص معينة من مبيعات المنشأة ، و لا جدال أن مثل هذه المساعدات أو للمعاملات تعود بمنافع معينة على المنشأة ، غير أن أي معفولة للفصل بين هذه للمعاملات وبين الأنشطة التجارية العادية لابد أن تقوم على أساس جزائية .

٣٦- قد تكون المنفعة التي تعود على المنشأة من مثل هذه المساعدات، المشار إليها أعلاه، ذات أهمية كبيرة بحيث يجب الإقصاص عن طبيعة ومدى ومدة سريان المساعدات للحكومية من أجل ألا تصبح للقوائم المالية مضللة .

٣٧- ملغاة.

٣٨- لأغراض هذا المعيار لا تتضمن المساعدات الحكومية توفير البنية الأساسية في صورة تعويضات للشبكة العامة للتواصلات و الاتصالات و تطوير قنسيولات القائمة مثل قرى أو شبكات المياه التي يتم توفيرها بصورة مستمرة وتعود بمنافع عامة على المجتمع ككل.

الإقصاص

٣٩- يتعين الإقصاص من الأمور التالية :

(أ) السياسة المحاسبية التي تتبعها المنشأة في شأن المنح الحكومية بما في ذلك طرق عرض هذه المنح في القوائم المالية .

(ب) طبيعة ومقدار كل المنح الحكومية التي تم الاعتراف بها بالقوائم المالية مع الإشارة إلى أية أشكال أخرى من المساعدات الحكومية تكون للمنشأة قد استقبلت منها بطريق مباشر .

(ج) الشروط أو الالتزامات التي لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها و أية ظروف محتملة أخرى بخصوص المساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها .

معييار الحاسبة المصرى رقم (١٣) المعدل ٢٠١٥
آثار التغيرات فى أسعار صرف
العملات الأجنبية

معيار للمحاسبة للمصري رقم (١٣) للمعدل ٢٠١٥
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
المحتويات

٢-١	هدف المعيار
٣-٧	نطاق المعيار
٨-١٦	تعريفات
٩-١٦	شرح تفصيلي لبعض التعريفات
٩-١٤	عملة التعامل
١٥	صافي الاستثمار في نشاط أجنبي
١٦	البيود ذات الطبيعة النقدية
١٧-١٩	ملخص للمنهج الواجب تطبيقه وفقاً لهذا المعيار
٢٠-٣٧	استخدام عملة التعامل في إثبات المعاملات التي تتم بعملة أجنبية
٢٠-٢٢	الاعتراف الأولي
٢٢-٢٦	المعالجة في نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة
٢٧-٣٤	الاعتراف بفروق العملة
٣٥-٣٧	تقرير عملة التعامل
٣٨-٤٩	استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل
٣٨-٤٣	الترجمة إلى عملة العرض
٤٤-٤٧	ترجمة للقوائم المالية لنشاط أجنبي
٤٨-٤٩	التخلص الكلي أو الجزئي من نشاط أجنبي
٥٠	الآثار الضريبية لكافة فروق العملة
٥١-٥٧	الإفصاح

معيار المحاسبة للمصري رقم (١٣) المعدل ٢٠١٥ آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

هدف المعيار

- ١- تمارس المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين الأولى أن تجري معاملات بعملة أجنبية والثانية أن يكون لديها نشاط أجنبي ، كما قد تقوم المنشأة بالإضافة إلى ذلك بعرض فوائدها المالية بعملة أجنبية. ويتمثل الغرض من هذا المعيار في شرح كيفية إدراج المعاملات بعملة أجنبية والأنشطة الأجنبية ضمن القوائم المالية للمنشأة وكذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.
- ٢- تتمثل لموضوعات الأساسية بهذا المعيار في تحديد سعر (أسعار) الصرف الذي يجب استخدامه، وكيفية إثبات أثر التغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية.

نطاق المعيار

- ٣- يطبق هذا المعيار في:
 - (أ) المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية فيما عدا معاملات وأرصدة المشتقات التي تقع في نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأصول المالية: الإعتراف والقياس".
 - (ب) ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالي للأنشطة الأجنبية التي يتم إدراجها في القوائم المالية للمنشأة سواء عن طريق التجميع الكلي أو بتطبيق طريقة حقوق الملكية.
 - (ج) ترجمة المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة إلى عملة العرض.
- ٤- يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على جميع من المشتقات بالعملة الأجنبية وبالتالي مستحدث هذه المشتقات من نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) (هذا المعيار). ومع ذلك فإن المشتقات بالعملة الأجنبية التي تخرج عن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) تدخل ضمن نطاق تطبيق هذا المعيار (مثل ذلك: بعض مشتقات العملة الأجنبية للمتضمنة في عقد أخرى). بالإضافة إلى ذلك يطبق هذا المعيار عندما تترجم منشأة مبالغ متعلقة بمشتقات من عملة تتعامل إلى عملة العرض.

٥- لا يطبق هذا المعيار على محاسبة للتغطية كبنود بعملة أجنبية بما في ذلك تغطية صافي الاستثمار في نشاط أجنبي. ويطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على محاسبة للتغطية.

٦ يطبق هذا المعيار على عرض القوائم لمالية المنشأة بعملة أجنبية ويحدث للمعيار مجموعة من المتطلبات يتم مراعاتها لكي توصف القوائم لمالية للنتيجة بأنها تتوافق مع معايير المحاسبة المصرية. وفي حالة ترجمة معلومات مالية إلى عملة أجنبية بما لا يلي بهذه المتطلبات، فيحدد هذا المعيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

٧- لا يطبق هذا المعيار على عرض التدفقات النقدية الناتجة عن معاملات بعملة أجنبية بفاصلة التدفقات النقدية أو على ترجمة التدفقات النقدية لنشاط أجنبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤) قائمة التدفقات النقدية).

تعريفات

٨- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرون كل منها:

سعر الإقفال: هو سعر الصرف للمحلى المساند في تاريخ نهاية الفترة المالية.

نقري العملة: هو الفرق الفاش عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما في عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف: هو معدل التبادل بين عملتين مختلفتين.

القيمة العادلة: هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لطلب التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

العملة الأجنبية: هي أي عملة أخرى بخلاف عملة التعامل للمنشأة.

النشاط الأجنبي: هو كيان يتمثل في شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية - وتقع أنشطته في بلد آخر بخلاف البلد التي تقع فيه المنشأة التي تعرض قوائمها المالية أو يمارس أنشطته بعملة تختلف عن العملة التي تعرض بها تلك القوائم.

عملة التعامل (عملة القيد): هي عملة لبيئة الاقتصادية الأساسية التي تمارس فيها المنشأة أنشطتها.

المجموعة: هي شركة أم وكافة المنشآت التابعة لها.

البنود ذات الطبيعة النقدية: هي النقدية المحتفظ بها والأصول والالتزامات التي سوف تحصل أو تدفع بوحدات ثابتة أو قابلة للتحديد من العملة.

صافي الاستثمار في نشاط أجنبي: هو قيمة نصيب المنشأة التي تعرض قوائمها المالية في صافي أصول تلك النشاط الأجنبي.

عملة العرض: هي العملة التي تعرض بها منشأة قوائمها المالية.

سعر الصرف اللحظي المباد: هو سعر صرف التسليم الفوري لوحدات العملة.

شرح تفصيلي لبعض التعريفات

عملة التعامل

٩ تعرف طبيعة الاقتصادية الأساسية التي تعمل بها المنشأة عادة بأنها البيئة التي تقوم فيها المنشأة بتوليد وإغلاق نقدية، وتأخذ المنشأة العوامل التالية في اعتبارها عند تحديد عملة التعامل الخاصة بها:

(أ) العملة:

(١) التي تؤثر بشكل أساسي في أسعار مبيعات السلع والخدمات (وخاصة ما تكون هي العملة التي تتحدد على أساسها وتسوى بها أسعار بيع سلع وخدمات المنشأة).

و(٢) الرسمية للدولة التي تتحدد فيها أسعار المبيعات لسلع وخدمات المنشأة وفقاً لقوى المنافسة واللوائح والقوانين السائدة بها.

(ب) العملة التي تؤثر بشكل أساسي على تكلفة للعمالة والمواد الخام والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير السلع والخدمات (وخاصة ما تكون هي العملة التي تتحدد على أساسها وتسوى بها تلك التكاليف).

١٠ وقد تقدم العوامل التالية أيضاً دليلاً على عملة التعامل للمنشأة:

(أ) العملة التي تتولد بها أموال من أنشطة التمويل (على سبيل المثال من خلال إصدار أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية).

(ب) العملة التي يتم بها صالة الاحتفاظ بالمخصصات من أنشطة التشغيل.

١١- تؤخذ العوامل الإضافية التالية في الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لنشاط أجنبي وما إذا كانت هي نفس عملة التعامل للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية (ويقصد هنا بالمنشأة التي تعرض قوائمها المالية للمنشأة التي تملك نشاط أجنبي في صورة شركة تابعة أو فرع أو شركة شقيقة أو مشروع مشترك) :

(أ) ما إذا كانت أنشطة النشاط الأجنبي تمارس كاستقلال للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية بدلاً من أن تمارس بدرجة مؤثرة من الاستقلالية. وعلى سبيل المثال - تكون أنشطة النشاط الأجنبي امتداداً للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية عندما تقتصر تلك الأنشطة على بيع منتج يتم استيرادها من المنشأة التي تعرض قوائمها المالية وتوريد حصيلة المبيعات إليها، وعلى الوجه الآخر ينظر للنشاط الأجنبي على أنه يمارس أنشطته بدرجة كبيرة من الاستقلالية - على سبيل المثال - عندما يكون جميعه للتقنية وقبوسود الأخرى ذات الطبيعة التقنية وتكبيده للمصروفات وتوليده للسجل وترتيبه للحصول على الفتراض يتم كله بشكل لماسي بعقلته المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة التي تعرض قوائمها المالية تمثل نسبة كبيرة أو صغيرة من أنشطة للنشاط الأجنبي.

(ج) ما إذا كانت التكاليف التقنية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبي تؤثر بشكل مباشر على التكاليف التقنية للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية وتكون متاحة بصورتها الزائنة للتحويل للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية بسهولة.

(د) ما إذا كانت التكاليف التقنية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبي كافية لخدمة التزامات الدين لقاتمة أو المتوقعة بشكل معتاد دون الحاجة إلى الحصول على لمال من المنشأة التي تعرض قوائمها المالية.

١٢- عندما تختلط المؤشرات السابقة ولا تكون عملة التعامل واضحة، تستخدم الإدارة حكمها المهني في تحديد أصلح عملة تعامل يمكن أن تكون صورة آمنة للأكثر الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وكجزء من هذا المصلح فإن الإدارة تعطي الأولوية للمؤشرات الأولية الواردة في الفقرة ٩ فيل أن تأخذ في الاعتبار المؤشرات الواردة في الفقرات ١٠ و ١١ التي وضعت لتقديم دليلاً إضافياً مويذاً لتحديد عملة التعامل للمنشأة.

١٣- تعكس صلة التعامل المنشأة للمعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات الصلة بها. وبناء على ذلك، بمجرد أن تُحدد صلة التعامل فإنه لا يتم تغييرها إلا إذا حدث تغيير في هذه المعاملات والأحداث والظروف الأساسية.

١٤- ملغاة.

صافي الاستثمار في نشاط أجنبي

١٥- قد يكون لدى المنشأة بنود ذات طبيعة نقدية مستحقاً على أو إلى نشاط أجنبي، فليكن الذي لم يخطط لتسويته أو يكون من المستبعد حدوث ذلك في المستقبل المنظور بعد جزءاً من صافي استثمار المنشأة في تلك لنشاط الأجنبي، ويتم المحاسبة عنه وفقاً للفرق ٣٢ و ٣٣. وقد تتضمن مثل تلك البنود ذات الطبيعة النقدية مستحقات طويلة الأجل أو قروض، ولكنها لا تتضمن أرصدة للملاء أو الموردين التي تنشأ من المعاملات التجارية.

١٥- إن المنشأة التي لديها بنود ذات طبيعة نقدية مستحقة للمداد من أو إلى نشاط أجنبي كما هي معرفة في الفقرة ١٥ أعلاه، قد تكون أي شركة تابعة للمجموعة، فليكن سبيل المثال: لدى إحدى المنشآت شركتين تابعتين (أ)، (ب)، وتمثل الشركة التابعة (ب) نشاطاً أجنبياً وفامت الشركة التابعة (أ) بمنح قرض إلى الشركة التابعة (ب)، في هذه الحالة يعتبر قرض الشركة (أ) للمستحق فساداً من الشركة (ب) جزءاً من صافي استثمار المنشأة الأم في الشركة التابعة (ب) عندما تكون تسوية ذلك القرض غير مخطط لها أو مستبعدة الحدوث في المستقبل المنظور. ويصبح ذلك أيضاً إذا كانت الشركة التابعة (أ) هي في حد ذاتها نشاط أجنبي.

البنود ذات الطبيعة النقدية

١٦- يتميز البنود ذات الطبيعة النقدية بطابع أساسي هو الحق في استلام (أو التمتع بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومن الأمثلة على ذلك: للملاء، سلف للمعاملين و الاقراض المعترف بها كأصول وكذلك للموردون ومعايشات العاملين ومزاياهم الأخرى التي يستحق سدادها نقداً والمخصصات المقرر تسويتها نقداً وكذلك التوزيعات النقدية المعترف بها كالتزام. وبالمثل فإن أي عقد لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها أو كمية متغيرة من الأصول - تكون فيه القيمة العادلة التي سيتم استلامها (أو تسليمها) تساوي عدداً ثابتاً أو قابلاً للتحديد من وحدات العملة - هو من البنود ذات الطبيعة النقدية.

وعلى العكس من ذلك فإن الطابع الأساسي الذي يميز تبند ذو الطبيعة غير النقدية هو غياب الحق في احتياك (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومثال ذلك: للمبالغ المدفوعة مقدماً عن سلع وخدمات (مثل الإيجار المنفوع مقدماً)، الشهرة، الأصول غير الملموسة، المخزون، الأصول للثابتة، والمخصصات المقرر تسويتها من خلال تسليم أصل ذو طبيعة غير نقدية.

ملخص للمنهج لتواجب تطبيقه وفقاً لهذا المعيار

١٧- عدد إعداد القوائم المالية فإن كل منشأة تقوم بتحديد عملة التعامل الخاصة بها طبقاً للفترات من "٩" إلى "١٤" سواء أكانت تلك المنشأة تمثل كياناً بذاته، أو كياناً له أنشطة أجنبية (مثل منشأة أم)، أو نشاط أجنبي (مثل منشأة تابعة أو فرع). وتقوم المنشأة بترجمة بنود العملة الأجنبية إلى عملة التعامل الخاصة بها وتقوم بالاعتراف بالآثار هذه للترجمة طبقاً لما ورد بالفترات من "٢٠" إلى "٣٧" والفقرة "٥٠".

١٨- تضم الكثير من المنشآت التي تعرض قوائمها المالية عدداً من الكيانات المعفردة (مثل حالة المجموعة المكونة من منشأة أم وشركة تابعة أو أكثر). وقد يوجد لدى أنواع مختلفة من المنشآت سواء أكانت أعضاء في مجموعة أو غير ذلك استثمارات في شركات شقيقة أو مشروعات مشتركة كما يمكن أن يكون لديها أيضاً فروعاً. ومن الضروري أن تتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالي لكل كيان من الكيانات التي تدخل ضمن المنشأة التي تعرض قوائم مالية إلى العملة التي تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية.

ويسمح هذا المعيار للمنشأة التي تعرض قوائم مالية بأن تكون عملة العرض الخاصة بها هي أية عملة (أو عملات). ويتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالي لأي كيان يدخل ضمن تلك المنشأة وتختلف عملة تعامله عن عملة عرض القوائم المالية لها وذلك طبقاً للفترات من "٣٨" إلى "٥٠".

١٩- ويسمح هذا المعيار أيضاً للمنشأة المعفردة التي تعد قوائم مالية أو للمنشأة التي تعد قوائم مالية مستقلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" بأن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت للعملة التي تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها، عندئذ يتم أيضاً ترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالي إلى عملة العرض الخاصة بها طبقاً للفترات من "٣٨" إلى "٥٠".

استخدام عملة التعامل في إثبات المعاملات التي تتم بعملة أجنبية

الاعتراف الأولي

٢٠- المعاملة بعملة أجنبية هي المعاملة التي تتم أو تتطلب للتسوية بعملة أجنبية بما هي تلك المعاملات التي تنشأ عندما تقوم منشأة:

(أ) بشراء أو بيع سلع أو خدمات بشئ محدد بعملة أجنبية.

أو (ب) بقرائن أو إقرائن أموال وتكون للمبلغ المستحق السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.

أو (ج) باقتناء أو التخلص من أصول أو تكبد أو تسوية التزامات محددة بعملة أجنبية.

٢١- تثبت المعاملة التي تتم بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولي بها بعملة التعامل للمنشأة وذلك على أساس ترجمة قيمة العملة الأجنبية التي تنتج بها المعاملة باستخدام سعر المصرف المحظي المائد بين عملة التعامل والعملية الأجنبية في تاريخ المعاملة.

٢٢- وبعد تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تستوفي فيه المعاملة لأول مرة شروط الاعتراف بها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية. ولأسباب عملية عادة ما يستخدم سعر صرف يقارب السعر الفعلي السائد في تاريخ المعاملة - لقد يستخدم مثلاً متوسط سعر الصرف خلال أسبوع أو شهر في إثبات كفة المعاملات التي 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 في أسعار صرف العملات الأجنبية.

المعالجة في نهاية كل فترة من الفترات المثلثة فلاحقة

٢٣- في نهاية كل فترة مالية:

(أ) تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية باستخدام سعر الإغلاق.

و(ب) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية وذلك باستخدام سعر الصرف المائد في تاريخ المعاملة (٥).

و(ج) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف المائدة في التاريخ الذي يتم فيه تحليل القيم العادلة.

٢٤- تتحدد القيمة النظرية لأي بند باستخدام معيار المحاسبة المصرية الأخرى المناسبة لذلك البند، ويخضع النظر عن تحديد للقيمة الدفترية على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة فعندما تكون تلك القيمة معددة 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 للتكلفة أو صافي للقيمة الاستردادية ليهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون". وبالمثل ووفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "استدلال قيمة الأصول" تتحدد القيمة الدفترية لأصل - توجد مؤشرات على اضمحلاله - على أساس قيمته الدفترية (قبل أن تؤخذ في الاعتبار أي خسائر محتملة لاضمحلاله) أو قيمته القابلة للاسترداد ليهما 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 في التاريخ الذي حدثت فيه تلك القيمة (أي بالسعر السائد في تاريخ المعاملة وذلك بالعملة لبند تم قياسه على أساس لتكلفة التاريخية)
- و (ب) صافي القيمة الاستردادية أو للقيمة القابلة للاسترداد - حسبما يكون أيهما مناسباً - مترجماً بسعر الصرف السائد في التاريخ الذي حدثت فيه تلك القيمة (أي باستخدام سعر الإقفال في تاريخ نهاية الفترة المالية).

وقد يكون أثر هذه المقارنة هو الاعتراف بخسائر لاضمحلال بصفة التعامل لم تكن ستعرف بها بالعملة الأجنبية أو قد يحدث العكس.

٢٦- عندما تتوفر عدة أسعار صرف، يكون سعر الصرف المستخدم هو ذلك السعر الذي كان يمكن أن تسوى به التكاليف لتغطية التغطية المستقبلية التي تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التكاليف النقدية قد حدثت في تاريخ القيمة. وإذا كان سعر الصرف الذي يمكن تبادل عملتين على أساسه غير متوفر لفترة مؤقتة عندئذ يكون سعر الصرف المستخدم هو أول سعر تالي يمكن إجراء ذلك التبادل على أساسه.

* إن استخدام سعر الصرف السائد في تاريخ المعاملة في ترجمة المبلغ بالعملة الأجنبية ذات الطبيعة غير نقدية والتي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية يعني ترجمة المعاملات التي نشأت عنها أرصدة هذه البنود طبقاً لأسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة في تاريخ إجراء تلك المعاملات ومن ثم لا يفسد فروق عملة من ترجمة هذه البنود كما لو كانت المنشأ لا تقوم بإعادة ترجمتها في نهاية كل فترة من الفترات المالية الثلاثة لتاريخ الاعتراف الأولى بها.

الاعتراف بفروق العملة

٢٧- كما هو مشار إليه في الفقرة ٣٠* والفقرة ٥٠* من هذا المعيار - يسرى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على محاسبة التغطية للبند المثبتة بعملة أجنبية. ويتطلب تطبيق محاسبة التغطية من المنشأة أن تعالج بعض فروق العملة بطريقة مختلفة عن تلك التي يتطلبها هذا المعيار. فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) من المنشأة أن تقوم بالاعتراف الأولي بفروق العملة المرتبطة بالبند ذات الطبيعة النقدية - عندما تبقى تلك البنود بشروط مؤهلة لها كأدوات تغطية في معاملة تغطية تحقق نفدى - ضمن الدخل الشامل الأخر بحقوق الملكية وذلك في الحد الذي تكون فيه معاملة التغطية فعلة.

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 التي استخدمت في ترجمتها عند الاعتراف الأولي بها في نفس الفترة أو في فترات مالية سابقة - وذلك ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترة التي تنشأ فيها هذه الفروق فيها عدا تلك المبينة في الفقرة ٣٢*.

٢٩- عندما تنشأ بنود ذات طبيعة نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويغير سعر الصرف بين تاريخ حدوث المعاملة وتاريخ تسوية البنود، فإنه ينتج عن ذلك فرق عملة. وعندما يتم تسوية تلك المعاملة خلال نفس الفترة المحاسبية التي حدثت بها فإن كل فرق العملة يعترف به في ذات الفترة - أما إذا تم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، فإن فرق العملة لمعترف به في كل فترة حتى تاريخ التسوية يتم تحديده وفقاً للتغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠- عندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية ضمن الدخل الشامل الأخر فينبغي أيضاً الاعتراف بأي مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة ضمن الدخل الشامل الأخر. وعلى العكس من ذلك - فعندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فينبغي أيضاً الاعتراف بأي مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة في 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 فينبى مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، فإن الفقرة ٢٣ (ج) من هذا المعيار أى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) - تتطلب ترجمة قيمة ذلك الأصل المعدل بقيمته وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى التاريخ الذى يتم فيه تحديد تلك القيمة مما يؤدي إلى فرق عملة يعترف به أيضاً ضمن الدخل الشامل الآخر.

٣٢- يتم الاعتراف بفروق العملة - الناشئة عن ترجمة أى بند نو طبيعة نقدية يشكل جزءاً من صافى مستثمر المنشأة (حتى تعرض قوائم مالية) فى نشاط لجنبي (راجع للفقرة ١٥ من هذا المعيار) - وذلك فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالقوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أو بالقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبي حسب الأحوال. وفى القوائم المالية التى تضم كل من النشاط الأجنبي والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلاً يحدث فى حالة القوائم المالية المجمعة عندما يكون النشاط الأجنبي شركة تابعة) فينبى الاعتراف الأولي بمثل تلك الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية على أن يتم تصويبها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند التخلص من صافى الاستثمار طبقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٤٨.

٣٣- عندما يشكل بدءاً نو طبيعة نقدية جزءاً من صافى استثمار المنشأة - حتى تعرض قوائم مالية - فى نشاط لجنبي ويكون هذا البند بذات عملة تعمل المنشأة حتى تعرض قوائم مالية ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية للمفردة للنشاط الأجنبي وفقاً للفقرة ٢٨. وعندما يكون هذا البند بذات عملة التعامل للنشاط الأجنبي ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة حتى تعرض قوائم مالية وفقاً للفقرة ٢٨. لما إذا كانت عملة هذا البند تختلف عن عملة التعامل لكل من المنشأة التى تعرض قوائم مالية والنشاط الأجنبي فينبى عن ذلك فرق عملة فى كل من القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية والقوائم المالية للمفردة للنشاط الأجنبي وفقاً للفقرة ٢٨. ويتم الاعتراف بمثل هذه الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر فى القوائم المالية التى تضم كل من النشاط الأجنبي والمنشأة حتى تعرض قوائم مالية (مثلاً يحدث بالقوائم المالية التى يدرج بها النشاط الأجنبي بأسلوب فتجميع الكلى أو يتم بها المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية).

٣٤- عندما تمسك منشأة حساباتها بعملية تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها - عندئذ تقوم المنشأة في التاريخ الذي تحد فيه قوائمها المالية بترجمة جميع المبالغ إلى عملة التعامل طبقاً للقررات من ٢٠٠٠ إلى ٢٠١٠، وينتج عن ذلك لترجمة نفس المبلغ بعملية التعامل التي كان يمكن أن تنشأ لو كانت هذه البنود قد سجلت بعملية التعامل منذ البداية. فعلى سبيل المثال - يتم ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية إلى عملة التعامل باستخدام سعر الإقفل بينما تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ المعاملة التي أدت إلى الاعتراف بها.

تغيير عملة التعامل

٣٥- عندما يحدث تغيير في عملة التعامل لمنشأة - فعلى المنشأة تطبيق إجراءات الترجمة التي تتعلق على عملة التعاملات الجديدة وذلك من تاريخ التغيير.

٣٦- كما هو موضح بالفقرة ١٣ فإن عملة التعامل لمنشأة تعكس المعاملات والأحداث وقطوف الأساسية ذات العلاقة بتلك المنشأة. وبالتالي فيمجرد تغيير عملة التعامل فإنه يمكن تغييرها فقط عندما يحدث تغيير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وعلى سبيل المثال فقد يؤدي التغيير في العملة التي تؤثر بشكل أساسي في أسعار مبيعات سلع وخدمات منشأة إلى تغيير في عملة التعامل لتلك المنشأة.

٣٧- يتم المحاسبة عن أثر التغيير في عملة التعامل بشكل مستقبلي - وبعبارة أخرى تقوم المنشأة بترجمة كافة البنود إلى عملة التعامل الجديدة باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ التغيير. وتعامل المبالغ المترجمة للبنود ذات الطبيعة غير النقدية كما لو كانت تمثل التكلفة التاريخية لها.

وبالنسبة لفروق العملة الناشئة من ترجمة نشاط أجنبي والتي سبق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل، الآخر طبقاً للقررتين ٣٢٠ و ٣٩٠ (ج) فلا يعاد تبريرها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (إقلمة الدخل) إلا عندما يتم التخلص من هذا النشاط.

استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل

الترجمة إلى عملة العرض

٣٨- يمكن لأي منشأة أن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات) فلذا كانت عملة العرض تختلف عن عملة التعامل للمنشأة فلذا تقوم بترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالي إلى عملة تعرض لخاصة بها، وعلى سبيل المثال: عندما تحتوي مجموعة على منشآت منفردة ذات صلاحيات تعامل مختلفة عندئذ تستخدم عملة مشتركة للتعبير عن نتائج الأعمال والمركز المالي لكن منشأة بما يمكن من عرض قوائم مالية مجمعة.

٣٩- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة التي لا تعد صلة فتعامل للخاصة بها "صلة فتصل" باسم بالتضخم إلى صلة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية:

(أ) يتم ترجمة أصول والتزامات كل قائمة مركز مالي معروضة (بما في ذلك لرقم المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال في تاريخ كل قائمة مركز مالي.

و(ب) يتم ترجمة بنود الدخل والمصروفات في كل قائمة دخل معروضة (بما في ذلك لرقم المقارنة) طبقاً لأسعار الصرف السائدة في تواريخ حدوث المعاملات.

و(ج) يتم الاعتراف بكافة فروق الصلة الناتجة كبنود مستقل في الدخل الشامل الآخر.

٤٠- لأسباب عملية - عادة ما تترجم بنود الدخل والمصروف باستخدام سعر صرف مقارب لأسعار الصرف الفعلية السائدة في تواريخ حدوث المعاملات مثل متوسط سعر الصرف خلال الفترة ، ومع ذلك فعندما تحدث تقلبات مؤثرة في أسعار الصرف خلال فترة معينة فلا يعد استخدام متوسط سعر الصرف عن تلك الفترة مناسباً.

٤١- تتشأ فروق للترجمة المباشرة إليها في الفقرة ٣٩ (ج) من:

(أ) ترجمة بنود الدخل والمصروفات بأسعار الصرف السائدة في تواريخ المعاملات و ترجمة الأصول والتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة للرصيد الافتتاحي نسقياً الأصول بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق له.

ولا يتم الاعتراف بهذه الفروق ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) نظراً لأن التغيرات في أسعار الصرف تكون ذات تأثير ضئيل أو غير ذي تأثير مباشر على التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الحالية والمستقبلية. ويعرض المبلغ المتراكم للفروق العملة بيند مستقل في حقوق الملكية في أن يتم التخلص من النشاط الأجنبي.

عندما تتعلق فروق العملة بنشاط أجنبي يتم تجميعه ولكنه غير معلوم 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 في قائمة المركز المالي المجمعة.

٤٢- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة من عملة التعامل للعملة بها - والتي تعد 'عملة الاقتصاد' يتم بالتضخم - إلى عملة عرض مختلفة وذلك بتابع الإجراءات التالية:-

(أ) يتم ترجمة جميع المبالغ (أي الأصول والالتزامات وبندود حقوق الملكية والدخل والمصروفات بما في ذلك أرقام للمقارنة) طبقاً لسعر الإقفال في تاريخ أحدث قائمة مركز مالي - إلا أنه

(ب) عندما تفرج المبالغ إلى 'عملة الاقتصاد' لا يتم بالتضخم' فإن أرقام للمقارنة يجب أن تكون بنفس المبالغ التي تم عرضها تحت عنوان 'السنة الجارية' في القوائم المالية ذات الصلة للسنة السابقة (أي لا يتم تعديلها بالتغيرات اللاحقة في المستوى العام للأسعار أو بالتغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

٤٣- ملغاة .

ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبي

٤٤- تطبق الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" بالإضافة إلى الفقرات من "٣٨" إلى "٤٣" عندما يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالي لنشاط أجنبي إلى عملة عرض بما يمكن من تضمين النشاط الأجنبي - سواء بالتجميع الكلي أو باستخدام طريقة حقوق الملكية - في القوائم المالية للمنشأة التي تعرض قوائم مالية.

٤٥- تتبع إجراءات التجميع العادية عند ضم نتائج الأعمال والمركز المالي لنشاط أجنبي مع نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة التي تعرض قوائم مالية مثل استبعاد الأرصدة المتبادلة مع المجموعة والمعاملات المتبادلة مع المجموعة لشركة تابعة لإرجاع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)). ومع ذلك فلا يمكن استبعاد الأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة لأصول (أو للالتزامات) ذات طبيعة نقدية سواء ما كان منها قصير أو طويل الأجل مع ما يقابلها من التزامات (أو أصول) بدون إظهار نتائج تطبيق العملة في القوائم المالية المجمعة. ويرجع ذلك إلى أن البند ذو الطبيعة النقدية يمثل تعهداً بتحويل إحدى العملات إلى أخرى وتعرض المنشأة التي تعرض قوائم مالية لمكسب أو خسارة بسبب تقلبات العملة.

وبناء على ذلك يحذف بفرق العملة ذلك في الأرباح أو الخسائر (فئة الدخل) بالقوائم المالية المجمعة للمنشأة التي تعرض قوائم مالية - أما إذا نشأ فرق العملة بسبب الظروف الموضحة في الفقرة "٣٣" فيتم الاعتراف به ضمن الدخل للشمال الآخر ويراكم في بند مستقل بحقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبي.

٤٦- عندما تكون القوائم المالية لنشاط أجنبي مدة في تاريخ مختلف عن التاريخ المحدد فيه القوائم المالية للمنشأة التي تعرض قوائم مالية فعلياً ما يقوم النشاط الأجنبي بإعداد قوائم مالية إضافية في نفس تاريخ القوائم المالية لهذه المنشأة. وعندما لا يتم ذلك فإن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) يسمح باستخدام تاريخ مختلف بشرط ألا يتعدى الاختلاف بين التاريخين ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تسويات بالضرورة أي معاملات أو أحداث أخرى مؤثرة تقع بين التواريخ المختلفة. وفي مثل هذه الحالة يتم ترجمة الأصول وقرضات النشاط الأجنبي طبقاً لسعر الصرف السائد في تاريخ نهاية الفترة المالية للنشاط الأجنبي. ويتم إجراء تسويات بالتغيرات المؤثرة التي تحدث في أسعار الصرف حتى تاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة التي تعرض قوائم مالية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢). ويتبع نفس الأسلوب في تطبيق طريقة حقوق الملكية على شركات الشقيقة والمشتريات المشتركة.

٤٧- يتم معالجة لية شهرة تنشأ عن اقتناء نشاط أجنبي وأية تسويات قيمة عدلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات تنشأ عن اقتناء النشاط الأجنبي كالمسؤول والقرضات خاصة بالنشاط الأجنبي - وبالتالي يجب التعبير عنها بصفة للتعامل للنشاط الأجنبي وترجمتها بسعر الإقتال طبقاً للفرق "٣٩" و "٤٢".

التخلص الكلي أو الجزئي من نشاط أجنبي

٤٨- ضد التخلص من نشاط أجنبي فإن مبلغ فروق العملة المتركم المتعلق بذلك فنشاط الأجنبي - والمعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر والمجموع كبند منفصل بحقوق الملكية - يجب أن يعاد تبويبه من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (كتسوية إعادة تبويب بقائمة الدخل) عندما يعترف بحساب أو خسارة التخلص من النشاط الأجنبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية").

٤٨أ- بالإضافة إلى التخلص من حصة المنشأة في نشاط أجنبي بالكامل تعالج الحالات التالية كعمليات التخلص من نشاط أجنبي (استبعادات) حتى عندما تحتفظ بالمنشأة بحصة في الشركة التي سبق لها أن كانت تابعة لو شقيقة أو تحت سيطرة مشتركة:

(أ) فقدان السيطرة على شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبي.

(ب) فقدان النفوذ المؤثر على شركة شقيقة تتضمن نشاط أجنبي.

(ج) فقدان السيطرة المشتركة على منشأة تخضع لسيطرة مشتركة وتتضمن نشاط أجنبي.

٤٨ج- عند التخلص الجزئى من شركة تابعة تتضمن نشاطا لجنبى فيتنبهى على المنشأة أن تجد توزيع الحصة الجزئية (المخلص منها) من مبلغ فروق العملة قمتراكم - المعترف به ضمن الدخل للشامل الآخر - على أصحاب حصص غير المسيطرة فى ذلك النشاط الأجنبى، وعندما يتم التخلص الجزئى من نشاط أجنبى بأى شكل آخر فيتعين على المنشأة أن تعد تدويب الحصة الجزئية (المخلص منها) فقط من مبلغ فروق العملة قمتراكم - المعترف به ضمن الدخل للشامل 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 والتي يتم المعالجة عنها كمبيعات تخلص (استبعاد).

٤٩- قد تنطص المنشأة كليا أو جزئيا من حصنها 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 سبب الخسائر التى يحققها النشاط ذاته أو بسبب الضمائم اعترف به المستمر لا يعد تصرفاً جزئياً، وبالتالى فلا يتم إعادة تدويب 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 معلة أجنبية وعن فروق العملة الناشئة من ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة (بما فى ذلك النشاط الأجنبى) إلى عملة مختلفة. ويطلق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" فى المحاسبة عن هذه الآثار الضريبية.

الإفصاح

٥١- تنطبق الإشراف على "عملة التعامل" الواردة فى الفقرة ٥٣، والفقرات من ٥٥ إلى ٥٧ - فى حالة مجموعة - على عملة التعامل للشركة الأم.

٥٢- على المنشأة أن توضح عما يلى:

(أ) مبلغ فروق العملة المعترف به على الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فيما عدا تلك الناتجة من أدوات مالية تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

و (ب) صافي فروق العملة المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر والمترجمة في بند مستقل بحقوق الملكية بالإضافة إلى تسوية بالحركة على ذلك المبلغ من فروق العملة في بداية ونهاية الفترة.

٥٣ - عندما تختلف عملة العرض عن عملة التعامل فيتميز على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة مع الإفصاح عن عملة التعامل وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

٥٤ - عندما يوجد تغيير في عملة التعامل سواء للمنشأة التي تعرض قوائم مالية أو لنشاط أجنبي مؤثر فيتميز الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير في عملة التعامل.

٥٥ - عندما تعرض منشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها فحينها أن تصف القوائم المالية بأنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية فقط إذا ما كانت تتماشى مع كافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية ونفسيراتها بما في ذلك طريقة الترجمة المبينة في الفقرات ٣٩ و ٤٢.

٥٦ - تقوم المنشأة في بعض الأحيان بعرض قوائمها المالية لو معلومات مالية أخرى بعملية تختلف عن عملة التعامل فخلصه بها دون أن تفي بمتطلبات الفقرة ٥٥، فعلى سبيل المثال قد تحول أحد المنشآت بعض البنود المنتقاة من قوائمها المالية إلى عملة أخرى - لو قد تقوم منشأة أخرى - لا تعد عملة التعامل فخلصه بها 'عملة اقتصاد حاد التضخم' - بترجمة القوائم المالية لعملة أخرى عن طريق ترجمة كلفة بنود تلك القوائم باستخدام أحدث سعر إقفل، ولا تعد هذه التحولات متماشية مع معايير المحاسبة المصرية وفي هذه الحالات تكون الإفصاحات الموضحة في 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 تستوفي متطلبات الفقرة ٥٥ فحينها أن:

- (أ) تصف بوضوح هذه المعلومات على أنها معلومات إضافية تميزها عن المعلومات التي تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.
- و(ب) تنصح عن العملة التي تعرض بها المعلومات الإضافية.
- و (ج) تنصح عن عملة التعامل للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة في تحديد المعلومات الإضافية.

معييار الحاسبة المصرى رقم (١٤)

المعدل ٢٠١٥

تكاليف الاقتراض

معيـار للمحاسبة للمصري رقم (١٤) للمعدل ٢٠١٥
تكاليف الاقتراض

المحتويات

فـقـرات

١	المبدأ الأساسي
٤-٢	نطاق للمعيار
٧-٥	تعريفات
٢٥-٨	الاعتراف
١٥-١٠	تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة
١٦	الزيادة في القيمة النظرية للأصل المؤهل عن قيمته الاسترجاعية
١٩-١٧	بدء للرسملة
٢١-٢٠	تعليق للرسملة
٢٥-٢٢	التوقف عن رسملة
٢٦	الإفصاح
٢٧	الأحكام الانتقالية

معيار المحاسبة للمصري رقم (١٤) للمعدل ٢٠١٥ تكاليف الاقتراض

المبدأ الأساسي

١- تمثل تكاليف الاقتراض المتوقعة مباشرة بالقتداء لو تشاء 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 في ذلك حقوق ملكية الأسهم الممتازة التي لا تقوب كالنظام .
- ٤- لا يتطلب من المنشأة تطبيق هذا المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بالقتداء لو إنشاء أو إنتاج ما يلي :

(أ) أصل مؤهل يقاس بقيمة للعدالة مثل الأصول الحيوية.

أو (ب) المخزون الذي يصنع أو ينتج بكميات كبيرة على أساس متكرر.

تعريفات

- ٥- يستخدم هذا المعيار المصطلحات التالية بالمعنى المذكور قريين كل منها :
تكلفة الاقتراض : هي الفوائد و التكاليف الأخرى التي تكبدها المنشأة نتيجة للاقتراض الأموال.
الأصل المؤهل : هو ذلك الأصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه.

٦- قد تشمل تكلفة الاقتراض ما يلي

- (أ) مصروفات الفوائد محسوبة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي كما هي مشروحة في معيار المحاسبة المصري (٢٦) .
 - و(ب) ملغاة.
 - و(ج) ملغاة.
 - و(د) ملغاة.
- و(هـ) فروق العملة التي تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذي تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة للفوائد.

٧- طبقاً للظروف قد يكون أى مما يلى أصلاً مؤهلاً:

- (أ) المخزون.
- (ب) المصانع.
- (ج) محطات توليد الطاقة .
- (د) الأصول غير ملموسة .
- (هـ) الاستثمارات العقارية .

ولا تعتبر أصولاً مؤهلة الأصول المالية وبغداد المخزون لتي تصنع بصفة روتينية أو بصفة متكررة في فترة زمنية قصيرة . كذلك لا تعتبر أصولاً مؤهلة تلك الأصول لتي تكون جاهزة للاستخدام في الأغراض المحددة لها أو البيع في نفس تاريخ إلتئاقها.

الإعتراف

٨- على للمنشأة رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل . وعلى المنشأة الاعتراف بتكاليف الاقتراض الأخرى كمصروفات في الفترة التي تكببت فيها للمنشأة هذه التكلفة .

٩- تصنف 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 في خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة و تكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بدرجة يحدد عليها.

تكاليف الاقتراض للمؤهلة للرسملة

١٠- تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هي تكاليف الاقتراض التي كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل. فإذا قامت المنشأة باقتراض أموال خصيصاً بغرض الحصول على أصل مؤهل يكون من المهيئ 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 الذي كان من الممكن تجنبه. وتظهر هذه الصعوبة على سبيل المثال عندما يكون نشاط التمويل في المنشأة منسق مركزياً . و تظهر الصعوبة أيضاً عندما تقوم مجموعة شركات باستخدام تشكيلة من أدوات التمويل لاقتراض الأموال بمعدلات

فائدة لو بأعفاء مشايعة ثم إعادة إقراض تلك الأموال بشروط مختلفة لشركات المجموعة . وتظهر تعقيدات أخرى من خلال استخدام تسهيلات أو قروض ممنوحة أو مرهونة بعمليات أجنبية وذلك عندما تمارس المجموعة نشاطها في ظل اقتصاد يعاني من التضخم الشديد ، أو نتيجة فتيتب إلى أسرار للصرف الأجنبي . ونتيجة لذلك فإنه يصعب تحديد قيمة تكاليف الإقراض المتعلقة مباشرة باقتناء الأصل و بالتالي يصحح الحكم الشخصي لمراً مطلوباً .

١٢- عندما يتم إقراض الأموال بغرض اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الإقراض ، فعلى المنشأة تحديد قيمة تكلفة الإقراض التي يتم رسميتها على هذا الأصل و التي تتمثل في تكلفة الإقراض الفعلية التي تتكبدها المنشأة خلال الفترة بسبب عملية الإقراض مطروحة منها أي إيرادات تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة .

١٣- قد ينتج عن ترتيبات التمويل التي تتخذها المنشأة تمويل أحد الأصول لن تحصل المنشأة فعلاً على القرض وتتكد تكاليف إقراض مقترنة به قبل استخدام بعض أو كل الأموال في الإنفاق على الأصل المؤهل . وفي مثل هذه الظروف يتم عادة لاستثمار الأموال مؤقتاً إلى حين إتفقها على ذلك الأصل . وعند تحديد قيمة تكلفة الإقراض التي يتم رسميتها خلال فترة ما فإنه يتم تخفيض تكلفة الإقراض التي تم تكبدها بقيمة أي إيرادات مكتسبة من استثمار الأموال المقترضة .

١٤- عندما يتم الإقراض بصفة عامة و تستخدم الأموال المقترضة في اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الإقراض ، فعلى المنشأة تحديد قيمة تكلفة الإقراض التي يمكن رسميتها باستخدام معدل للرملة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل . ويصعب هذا المعدل على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الإقراض للمنشأة عن القروض القائمة خلال الفترة وذلك بعد استبعاد القروض التي تم إبرامها تحديداً بغرض اقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الإقراض . ويجب ألا تزيد قيمة تكلفة الإقراض المرسلة خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الإقراض التي تم تكبدها خلال تلك الفترة .

١٥- في بعض الحالات يكون من المناسب ضم كافة عمليات الإقراض لشركة الأم و للشركات التابعة لها عند حساب المتوسط المرجح لتكلفة الإقراض . وفي حالات أخرى يكون من المناسب أن تستخدم كل شركة تابعة متوسطها المرجح لتكلفة الإقراض للقروض الخاصة بها .

الزيادة في القيمة الافتراضية للأصل المؤهل عن قيمته الإستراتيجية

١٦- عندما تزيد القيمة الافتراضية أو لتكلفة الإجمالية للمتوقعة للأصل المؤهل عن القيمة التي يمكن استردادها منه أو من هباتي قيمته البيعية فإنه يتم تخفيض أو استبعاد تلك الزيادة من القيمة الافتراضية طبقاً لمعطيات المعايير الأخرى ، و تحت ظروف معينة فإن قيمة التخفيض أو الاستبعاد يتم ردها مرة أخرى طبقاً لتلك المعايير الأخرى

بدء الرسطة

١٧- تبدأ المنشأة في رسطة تكاليف الإقراض كجزء من تكاليف الأصل المؤهل في تاريخ البدء . ويعرف تاريخ بدء الرسطة بأنه التاريخ الذي تتقوى فيه المنشأة الشروط التالية أولاً :

(أ) قامت بتكبد نفقات على الأصل.

و (ب) قامت بتكبد تكاليف إقراض .

و (ج) قامت بالأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو بيعه .

١٨- يتضمن الإنفاق على الأصل المؤهل تلك النفقات التي نتجت عن مدد نقدي أو تمويل أصول أخرى أو للتعهد بالتزامات يفتح عنها عمل فوند وأعباء تمويل، و يتم تخفيض قيمة تلك النفقات بقيمة الدفعات المحصلة أو المنح المستلمة من هذا الأصل (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) المحاسبية عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية)، ويعد متوسط القيمة الافتراضية للأصل خلال الفترة - متضمناً تكاليف الإقراض التي سيق رسمنها خلال الفترات السابقة - قسماً تقريبياً معقولاً للنفقات التي يتم تطبيق معدل الرسطة عليها خلال تلك الفترة .

١٩- لا تقتصر الأنشطة اللازمة لإعداد أصل للاستخدام في الأغراض المحددة أو بيعه للغير على أنشطة الإنشاء الفعلي للأصل ، و إنما تشمل أيضاً الأعمال الفنية و الإدارية السابقة على أعمال الإنشاء الفعلي ، مثل الأنشطة المتعلقة بالحصول على الموافقات من الجهات المختصة قبل البدء في أعمال الإنشاء الفعلي. ومع ذلك فإن هذه الأنشطة لا تتضمن فترات الاحتفاظ بأصل لا يتم فيها عملية إنتاج أو تطوير بغير من الحالة التي عليها الأصل ، فعلى سبيل المثال فإنه يتم رسطة تكاليف الإقراض المتكبدة عندما تكون الأرض محل تصنيفات وذلك عن الفترة التي تكون فيها الأنشطة المتعلقة بتصنيفات تحت التنفيذ ، في حين أنه لا يتم رسطة تكاليف الإقراض المتكبدة عن الأرض المقتاة بغرض إنشاء مبنى عليها وذلك خلال الفترة التي تكون فيها تلك الأرض محتفظ بها دون وجود أنشطة متعلقة بتصنيفات عليها.

تعليق الرسملة

٢٠- على المنشأة التوقف عن رسملة تكاليف الافتراض خلال الفترات التي تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل المؤهل.

٢١- قد تتكد المنشأة تكاليف افتراض خلال فترات التي تتعطل فيها المنشأة عن تنفيذ الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيع الخير. و مثل هذه التكلفة هي تكلفة احتفاظ بأصل مكتمل جزئياً و غير مؤهلة للرسملة ، في حين لا يتم عادة تعليق رسملة تكاليف الافتراض خلال فترة تقيد بأعمال فنية و إدارية جوهرية . كذلك لا يتم تعليق رسملة تكاليف الافتراض عندما يكون التوقف المؤقت بمثابة خطوة ضرورية في عملية إعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للخير. فعلى سبيل المثال فإن للرسملة تستمر في فترات المطلوبة لتضخ المخزون أو الفترات المعتمدة نتيجة تلخر إنشاء كوبرى بسبب ارتفاع منسوب المياه و إذا ما كان هذا لسراً عادياً في المنطقة الجغرافية التي بنشأ فيها الكوبرى و في الفترة محل الإنشاء .

التوقف عن الرسملة

٢٢- على المنشأة التوقف عن عملية رسملة تكاليف الافتراض عندما يتم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للخير .

٢٣- يعتبر الأصل عادة معداً للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للخير عندما يتم الانتهاء من الإنشاء الفعلي له حتى لو كانت هناك بعض الأعمال الإدارية الروتينية ما زالت مستمرة . وإذا كانت الأعمال المتبقية تتمثل في بعض أعمال التعديلات البسيطة مثل الديكورات التي يتم تغييرها حسب طلب المشتري أو المستخدم بشير 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 باقي الأجزاء الأخرى . فيتعين التوقف عن رسملة تكاليف الافتراض على الأجزاء المنتهية طاماً تم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد هذه الأجزاء للاستخدام في الأغراض المحددة أو لبيعهها.

٢٥- يعتبر المجمع التجزئى المكون من عدة مبان يمكن استخدامه 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 إنشاءه تركيب خطوط إنتاج عديدة بالفورلى 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 والتي يقع فيها تاريخ بدء الرسملة فى أو بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار .

معييار الحاسبة المصرى
رقم (١٥) المعدل ٢٠١٥
الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

معيـار المحاسبة للمصري رقم (١٥) للمعدل ٢٠١٥
الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة
المحتويات

الفـرـق

١	هدف المعيار
٤-٢	نطاق المعيار
٨-٥	الغرض من الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة
١٢-٩	تعريفات
٢٧-١٢	الإفصاح
٢٤-١٣	جميع المنشآت
٢٧-٢٥	المنشآت ذات العلاقة بالحكومة

معييار للمحاسبة للمصري رقم (١٥) للمعدل ٢٠١٥ الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

هدف للمعييار

١- يهدف هذا المعيار إلى التفتق من أن القوائم المالية للمنشآت تتضمن الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه إلى احتمالية تأثير المركز المالي والأرباح أو الخسائر بوجود الأطراف ذوي العلاقة وبنسبة المعاملات معهم ولزمتهم لفئة بما في ذلك الإرتباطات.

نطاق المعيار

٢ يطبق هذا المعيار في :

- (أ) تحديد العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات معهم.
- و (ب) تحديد الأرصدة القائمة - بما فيها التعميدات - ما بين المنشأة والأطراف ذوي العلاقة معها بما في ذلك الإرتباطات.
- و (ج) تحديد الظروف والتي من أجلها يكون الإفصاح في (أ) ، (ب) مطلوب.
- و (د) تحديد الإفصاحات المطلوبة لهذه الظروف.

٣- يتطلب هذا لمعييار الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة بما فيها التعميدات - في القوائم المالية المجمعة والمستقلة للشركة الأم أو الذين لهم سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها وفقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" أو لمعييار المحاسبة المصري رقم (٢٧) "القوائم المالية المستقلة" . و يسرى هذا المعيار أيضاً على القوائم المالية المنفردة.

٤ يتم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة مع المنشآت الأخرى داخل نطاق المجموعة في القوائم المالية للمنشأة. ويتم استبعاد المعاملات ما بين منشآت المجموعة والأرصدة القائمة عند إعداد القوائم المالية المجمعة للمجموعة.

الفرض من الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

٥- تعتبر علاقات بين الأطراف ذوي للعلاقة شكلاً مألوفاً في نشاط الأعمال. فعلى سبيل المثال عادة ما تقوم المنشآت بتنفيذ بعض أنشطتها من خلال شركات نذعة أو مشروعات مشتركة أو شركات متفوقة ، وفي هذه الحالة فإن قابلية المنشأة للتأثير على الظروف المالية والتنفيذية لشركة المستثمر فيها يكون من خلال السيطرة أو السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر .

- ٦- قد يكون للمعاملات الأطراف ذوى علاقة تأثير على الأرباح أو الخسائر والمركز المالي للمنشأة ، فقد يدخل الأطراف ذوى علاقة فى معاملات قد لا يرغب الأطراف غير ذوى العلاقة الدخول فيها كأن تقوم المنشأة ببيع بضائع للشركة الأم بالتكلفة ولا تسمح بمثل هذه للمعاملات مع عموم آخر . كذلك فإن للمعاملات بين الأطراف ذوى علاقة قد لا تتم بنفس القيم التى تتم بها للمعاملات مع الأطراف غير ذوى علاقة.
- ٧- قد تتأثر الأرباح أو الخسائر والمركز المالي للمنشأة بالعلاقة مع الأطراف ذوى علاقة حتى ولو لم تحدث معاملات مع تلك الأطراف، فمجرد وجود العلاقة قد يكون كفيًا للتأثير على معاملات المنشأة التى تعد القوائم المالية مع الأطراف الأخرى ، ففى سبيل المثال قد تنتهى شركات تابعة علاقتها مع منشأة أخرى عند افتتاح الشركة التابعة لشركة تابعة لو 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 لقبضة تعليمات إلى الشركة التابعة بعدم القيام بأنشطة فحوث والتطوير.
- ٨- لهذه الأسباب فإن معرفة العلاقات القائمة والمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة بها فيها التصديقات 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 (ويشتر فيها 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 تحق أى من الشروط التالية :
- (١) للمنشأة والمنشأة المصدرة للقوائم أعضاء فى نفس المجموعة (بمعنى أن كل شركة لم وشركة تابعة والشركات التابعة لشركة التابعة ذا علاقة بالآخرين) .

(٢) أحد المنشآت هي شركة شقيقة لم مشروع مشترك للمنشأة الأخرى (أو أن تكون المنشأة شركة شقيقة لو مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون فيه المنشأة الأخرى عضو أيضاً) .

(٣) المنشأتين هما مشروعتان مشتركتان لنفس للطرف الثالث.

(٤) إحدى المنشآت هي مشروع مشترك لطرف ثالث والمنشأة الأخرى هي شركة شقيقة لهذا الطرف الثالث.

(٥) المنشأة هي نظام لمزايا العاملين ما بعد الخدمة تصلح للعاملين في إما المنشأة المصدرة للقوائم أو لمنشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم . وإذا كانت المنشأة هي نفسها نظام مزايا العاملين فتعتبر منشأة ربة العمل منشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم .

(٦) المنشأة يسيطر عليها منفرداً أو مشتركاً شخص مما ورد ذكرهم في (أ) أعلاه .

(٧) كان لشخص ممن ورد ذكرهم في (أ) (١) أعلاه نفوذاً مؤثراً على المنشأة أو كان عضواً بالإدارة العليا للمنشأة (أو للشركة الأم للمنشأة) .

معاملات الأطراف ذوي العلاقة : هي تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين المنشأة المصدرة للقوائم وطرف ذو علاقة يتضمن النظر عن وجود ثمن تم تحصيله لهذا التبادل.

الأطراف المرتبطة المقربون للشخص : هم الأطراف المتوقع لهم التأثير أو التأثير بواسطة ذلك الشخص عند تعاملهم مع المنشأة، وقد يتضمن هذا :

(أ) الزوجة/ الزوج / الأطفال

و(ب) أطفال الزوجة/ الزوج

و(ج) من هم في كفالة الشخص أو كفالة الزوجة/ الزوج

النهوضات : هي كافة أنواع المقليل الملقوع أو الملقع بواسطة الشركة أو نيابة عن الشركة في مقابل خدمات أدت للشركة :تتضمن كل مزايا العاملين (كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين") ، ويتضمن كذلك المقليل الملقوع نيابة عن الشركة القبطية والمتعلق بالمنشأة وهذا يتضمن : -

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل مثل الأجور والمزايا و مساهمة المنشأة في التأمينات الاجتماعية والأجازات السنوية الملقوعة والإجازات المرضية الملقوعة ونويزعات الأرباح والمكافآت (إذا كانت ستقع خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة) والمزايا غير النقدية (مثل الرعاية الصحية و السكن . ووسائل الإنفاق . والصلح والخدمات المجانية أو المدعومة) الملقوعة 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 ضمنية الأجل الأخرى أو مزايا العجز طويلة الأجل وكذلك توزيعات الأرباح والمكافآت المؤجلة والتي لن يتم سدادها بالكامل خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة.

و(د) مقابل إنهاء الخدمة

و(هـ) المدفوعات المبنية على أسهم.

السيطرة : هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية المنشأة وذلك للحصول على منافع من أنشطتها.

السيطرة المشتركة : هي مشاركة بموجب اتفاق تحلدي للسيطرة على نشاط اقتصادي.

أفراد الإدارة العليا : هم الأشخاص الذين يمتلكون السلطة والمسؤولية للتخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة المنشأة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة شاملاً ذلك أي مدير (سواء كان تنفيذياً أو لا) لهذه المنشأة.

النفوذ المباشر : هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المنطقية بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ولكنها لا ترقى إلى درجة لسيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات .

الحكومة : تشير إلى الحكومة وإدارتها وهيئاتها والأجهزة المعاملة سواء كانت محلية أو إقليمية.

المنشآت ذات العلاقة بالحكومة : هي المنشأة التي للحكومة عليها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر .

١٠- هي تغيير كل علاقة مع الأطراف ذوي العلاقة يجب توجيه الاهتمام إلى جوهر هذه العلاقة وليس مجرد شكلها القانوني.

١١- لا يعتبر من الأطراف ذوي العلاقة لأعراض هذا المعيار ما يلي :

(أ) مثاليين لمجرد أن نهما مديراً مشتركاً أو أحد أفراد الإدارة العليا أو بعيد عن أحد أعضاء الإدارة العليا هي منشأة له نفوذ مؤثر على المنشأة الأخرى.

(ب) اثنين أصحاب حصص في مشروع مشترك بمجرد مشتركهما للسيطرة على المشروع المشترك.

(ج) (أ) للممولين

و(٢) التناقضات والاتحادات للعملية

و(٣) المرافق للعلمة

و(٤) المصالح والهيئات الحكومية والتي ليس لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم

وذلك في حدود معاملاتهم العادية مع المنشأة (بالرغم من أنه يمكنهم تنفيذ حرية حركة المنشأة أو يكون لهم مشاركة في عملية اتخاذ القرار).

(د) العميل أو المورد أو منتج الامتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذي تتعامل معه المنشأة بحجم أعمال ضخم لمجرد الاعتماد عليه اقتصادياً.

١٢- في تعريف الطرف ذو العلاقة يتضمن تعريف الشركة الشقيقة الشركات التابعة لها كما يتضمن تعريف المشروع المشترك للشركات التابعة له ، لذا فعلى سبيل المثال فإن الشركة التابعة لشركة شقيقة والمستثمر الذي له نفوذ مؤثر على شركة فضضة يعتبر أن أطراف ذوي 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 - وفي حالة عدم وجود قوائم مالية منشورة للشركة الأم أو الطرف المسيطر فإنه يتم الإفصاح عن الشركة الأم التابعة في الأهمية والتي لها قوائم مالية منشورة.

١٤- لكي يمكن مستخدمي القوائم المالية أن يتكونوا رأياً عن تأثير العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة على المنشأة التي تعد للقوائم المالية، فمن المصائب الإفصاح عن تلك العلاقات عند وجود سيطرة بغض النظر عن حدوث معاملات مع تلك الأطراف أم لا.

١٥- إن متطلبات الإفصاح عن علاقات الأطراف ذوي العلاقة ما بين الشركة الأم والشركات التابعة هي بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في معيارى المحاسبة المصرية لأرقام (١٧)، (١٤) .

١٦- تشير لفقرة ١٣ إلى لشركة الأم التالية في الأهمية وهي نضى لؤل شركة لم في المجموعة فوق لشركة الأم المباشرة والتي تصدر قوائم مالية مجمعة مطّحة للاستخدام العام .

١٧- على المنشأة أن توضح عن التعويضات المدفوعة لأفراد الإدارة العليا- بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة - كمبالغ إجمالية ووفقاً للتبويب التالي:

(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 قطعي المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقات مع هذه الأطراف . وكذلك معلومات عن هذه المعاملات والأرصدة المستحقة بها فيها الإرتباطات والتي تعتبر ضرورية لفهم التأثير المحتمل لتلك العلاقة على القوائم المالية . وذلك بالإضافة إلى المتطلبات الواردة في الفقرة ١٧ . وكحد أدنى تتضمن الإفصاحات ما يلي :

(أ) قيمة المعاملات.

و(ب) الأرصدة القائمة بها فيها الإرتباطات و :

(١) الشروط بها فيها وجود ضمانات من خدمة وشيعة المقليل الذي سيتم تقديمه في التسوية .

و(٢) تفاصيل الضمانات المقدمة أو التي تم الحصول عليها

و(ج) المخصصات المكونة لمواجهة الديون المشكوك فيها للأرصدة القائمة للأطراف ذوي العلاقة

و(د) ما تم تحميله على قائمة الدخل خلال الفترة لمواجهة الديون المدونة أو الديون المشكوك فيها للأطراف ذوي العلاقة.

١٩- يتم عرض الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ١٨ بشكل منفصل لكل من:

(أ) الشركة الأم

و(ب) الأطراف التي لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة

و(ج) الشركات التابعة

و(د) الشركات مشفقة

و(هـ) المشروعات المشتركة التي للمنشأة حصص فيها

و(و) أفراد الإدارة العليا للشركة أو الشركة الأم

و(ز) أطراف أخرى ذات علاقة

- ٢٠- تحبّر تصنيف لمبالغ التي يجب دفعها إلى أو تحصيلها من الأطراف ذوى العلاقة إلى التصنيفات المطلوبة في الفقرة ٦٩" هو استكمال للإيضاحات المطلوبة في معيار المحاسبة المصري رقم (٦) "عرض القوائم المالية" للمعلومات التي يجب وجودها في قائمة المركز المالي أو الإيضاحات، و تمتد التصنيفات لتوفر تحليلاً أكثر شمولية لأرصدة الأطراف ذوى العلاقة كما يمكن تطبيقها أيضاً على معاملات تلك الأطراف.
- ٢١- فيما يلي لمثلة للمعاملات التي تتطلب الإفصاح إذا تمت مع الأطراف ذوى العلاقة:

(أ) شراء أو بيع بضاعة (ثمة أو غير ثمة).

(ب) شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى.

(ج) تقديم أو تلقي للخدمات

(د) التأجير.

(هـ) نقل المحدث والتطوير والمعرفة التقنية.

(و) النقل تحت اتفاقيات لتزليج.

(ز) النقل تحت اتفاقيات التمويل (بما في ذلك القروض والمساهمات

التفدية والعينية في ملكية).

(ح) تقديم الضمانات.

(ط) التزامات بالتصرف في حالة وقوع حدث أو عدم وقوعه مستقبلاً، بما في ذلك

المفرد للتفدية (المعترف بها وغير المعترف بها)

(ي) نموية الاتصالات بالندية عن المنشأة أو بالمنشأة نيابة عن طرف آخر .

- ٢٢- تعتبر مساهمة شركة أم أو شركة تابعة في نظام مزاجا محددة يتم فيه المشاركة في تحمل المخاطر فيما بين منشآت المجموعة معاملة بين أطراف ذوى علاقة (راجع لفقرة ٤٢٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨)).

٢٣- يتم الإفصاح بأن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة قد تمت بشروط معاملة لتلك السلعة في المعاملات على أساس تجاري فقط عندما يمكن إثبات ذلك.

٢٤- يمكن تبصير البنود المتشابهة عند الإفصاح ما لم يكن من الضروري الإفصاح المنفصل كبند ما بهدف فهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

المنشآت ذات العلاقة بالحكومة

٢٥- تعنى المنشأة المصدرة للقوائم من متطلبات الإفصاح الواردة في فقرة ١٨٠ فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة معهم بما فيها الارتباطات والتي 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 الإحطاء للوارد في فقرة ٢٥ قطبها الإفصاح عما يلي فيما يتعلق بالمعاملات والأرصدة القائمة المتشار إليها في الفقرة ٢٥ :

(أ) إسم الحكومة وطبيعة علاقتها بالمنشأة المصدرة للقوائم (سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر) .

(ب) المعلومات المالية بالتفاصيل التالفة بحيث تمكن مستخدمي القوائم المالية للمنشأة في تفهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية :

(١) طبيعة وقيمة كل معاملة منفردة ذات أهمية .

و(٢) بالنسبة للمعاملات الأخرى والتي لها أهمية مجتمعة وليست منفردة ، المؤشر القيمي والتنوع لمداهم ، ونوع المعاملات بما فيها تلك المنفردة في فقرة ٢١١ .

٢٧- في استخدام التقدير الحكمي لتحديد مستوى للتفصيل المستخدمة في الإفصاح طبقاً لمتطلبات الفقرة ٢٦ (ب) على المنشأة المصدرة للقوائم أن تأخذ في الاعتبار مدى تقرب علاقة الطرف ذو العلاقة والعوامل الأخرى ذات العلاقة في تحديد مستوى الأهمية النسبية للمعاملة مثل ما إذا كانت :

(أ) هامة ومؤثرة في الحجم .

(ب) تمت بشروط غير سوقية .

(ج) خارج لمعاملات اليومية للأنشطة مثل بيع وشراء الأنشطة أصل .

(د) أفصح عنها للجهات الرقابية .

(هـ) تم إبلاغها في الإدارة العليا .

(و) تخضع لإعتماد مسبق من المساهمين .

**معييار المراسبة المصرى
رقم (١٧) المعدل ٢٠١٥
القوائم الحالية المستقلة**

معيـار المحاسبة المصري رقم (١٧) للمعل ٢٠١٥
القوائم المالية المستقلة

المحتويات

المـدـرى	هـدـف المـعـيار
١	
٢-٣	نـطـاق المـعـيار
٤-٨	تـعـرـيـفـات
٩-١٤	أـعـداد القـوائـم الـمـالـيـة المـسـتـقـلـة
١٥-١٧	الإفصاح

معييار للمحاسبة المصري رقم (١٧) للمعدل ٢٠١٥ القوائم المالية المستقلة

هدف المعيار

- ١- يهدف هذا المعيار إلى شرح متطلبات المحاسبة والاقتصاد 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 التي تخضع لسيطرة مشتركة والشركات الشقيقة عندما تخضع المنشأة أن تعرض قوائم مالية مستقلة أو عندما تلزمها القوانين واللوائح المحلية بإعداد تلك القوائم.
- ٣- هذا المعيار لا يحدد للمنشآت التي عليها إعداد 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 والمخار والمصرفيات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت كياناً اقتصادياً واحداً.
القوائم المالية المستقلة: هي تلك القوائم المعروضة بمعرفة منشأة والتي يمكن بعد الأخذ في الاعتبار متطلبات هذا المعيار أن تخضع فيها المنشأة المحاسبة عن استثماراتها في منشأتها التابعة أو مشروعاتها المشتركة أو شركاتها الشقيقة إما بالتكلفة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) .
- ٥- تم تعريف المصطلحات التالية في قائمة المصطلحات المرفقة :
 - للشركة الشقيقة.
 - للسيطرة على المنشأة المستثمر فيها.
 - للمجموعة.
 - للسيطرة المشتركة.
 - للمشروع المشترك.

• للشركة الأم.

• للنفوذ الموزع.

• للشركة التابعة

- ٦- القوائم المالية المستقلة هي قوائم معدة ومعرضة بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة .
- ٧- القوائم المالية التي تم تطبيق طريقة حقوق الملكية بها لا تعد قوائم مالية مستقلة كما أن القوائم المالية المدة بمعرفة منشأة لا تمتلك شركة تابعة أو شقيقة أو حصة بمنشأة تخضع لسيطرة مشتركة هي أجمع قوائم مالية مستقلة.
- ٨- عندما تكون للشركة الأم معفاة من عرض قوائم مالية مجمعة بموجب لفقرة "٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "قوائم المالية للمجموعة" أو من تطبيق لفقرة "١٧" من معيار المحاسبة المصري 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 تكون بالمعاملة عن الاستثمارات في شركات تابعة وفي منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفي شركات شقيقة إما:

(أ) بالتكلفة

أو (ب) طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

على المنشأة أن تقوم بتطبيق نفس المعالجة المحاسبية على كل فئة من الاستثمارات. وإذا ما بويت المنشأة الاستثمارات "المثبتة بالتكلفة" أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كأصول محتفظ بها بغرض البيع أو الفوزيع (أو ضمن مجموعة أصول جارر للتخلص منها" محتفظ بها بغرض البيع) وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعلايات غير المستمرة" فعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تلك الاستثمارات من تاريخ ذلك التحويل طبقا لمعيار المعالجة المصري رقم (٣٢). أما الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) فلن يتغير قياسها في مثل تلك الحالات.

١١- إذا اختارت المنشأة - تطبيقاً للفقرة ١٨ من معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) - أن تقيس استثماراتها في شركة شقيقة أو في مشروع مشترك بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ف عليها أن تقيس أيضاً هذه الاستثمارات بنفس الطريقة في القوائم المالية المستقلة .

١٢- على المنشأة أن تعترف بتوزيعات الأرباح على استثماراتها في شركة تابعة أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو شركة شقيقة ضمن الأرباح أو الخسائر في قوائمها المالية المستقلة وذلك عندما يصدر لها الحق في استلام التوزيعات .

١٣- عندما تقوم شركة لم بإعادة هيكلة مجموعتها بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للأصلية يلتزم يستوفي الشروط الواردة أثناء:

(أ) أن تحصل للشركة الأم الجديدة على سيطرة على الشركة الأم الأصلية من طريق إصدار أدوات حقوق ملكية بالمبادلة مع أدوات حقوق الملكية للقناة للشركة الأم الأصلية.

(ب) أن تكون الأصول والالتزامات للمجموعة الجديدة هي نفسها الأصول والالتزامات للمجموعة الأصلية قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

(ج) أن يكون لملك الشركة الأم الأصلية قبل إعادة الهيكلة نفس الحصص المملوكة والنسبة في صافي أصول المجموعة الأصلية والمجموعة الجديدة قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

وعندما تقوم الشركة الأم الجديدة في قوائمها المالية المستقلة بالمحاسبة عن استثمارها في الشركة الأم الأصلية طبقاً للفقرة ١٢ في هذه لائحة على الشركة الأم الجديدة أن تقيس تكلفة هذا الاستثمار بالقيمة التفرعية لتسجيلها في بنود حقوق الملكية التي تظهر في القوائم المالية المستقلة

١٤- وبالمثل عند تقوم منشأة (ليست شركة أم) بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للمنشأة الأصلية بالتدوير يستوفي شروط الولادة في فقرة ١٣. وتتنطبق للمتطلبات الولادة بملف ١٣ نفس الدرجة على تلك الحالات من إعادة الهيكلة، وفي مثل تلك الحالات تعد عبارة المنشأة الأصلية محل عمليات كشركة الأم الأصلية والمجموعة الأصلية.

الإفصاح

١٥- على المنشأة تطبيق كلفة معيار المحاسبة المصرية ذات العلاقة عندما تصبح في القوائم المالية المستقلة ، بما في ذلك المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٦ ، ١٧ .

١٦- عندما تختار شركة أم - طبقاً للفقرة ٤٠٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) - ألا تعد قوائم مالية مجمعة وإن تقتل بإعداد قوائم مالية مستقلة فينبغي أن تصح تلك القوائم المالية المستقلة عما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية مستقلة ، وإن المنشأة قد استخدمت شروط الإخفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة ، وبمسم المنشأة التي صدرت لها قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العلم وتتمشى مع معيار المحاسبة المصرية والدولة التي أسست بها تلك المنشأة أو يقع فيها محل إقامتها . والعنوان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المجمعة المتاحة للاستخدام العام.

و (ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة في شركات تابعة وهي منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفي شركات شقيقة بما في ذلك اسم كل شركة من تلك الشركات ، والدولة التي أسست بها أو التي يقع بها محل إقامتها ، ونسبة حصة المنشأة في ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التي تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و(ج) بيان بالطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات التي وردت ضمن (ب) أعلاه.

١٧- عندما تفوز شركة أم (بخلاف الشركة الأم التي تم ذكرها في الفقرة ١٦) أو مستثمر لديه سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها بإعداد قوائم مالية مستقلة فينبغي على الشركة الأم أو المستثمر أن يوضح أن القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرية أرقام (١٧) ، (٤٢) ، (٤٣) .

وينبغي على الشركة الأم أو المستثمر الإصاح في قوائمهم المالية المستقلة أيضاً عما يلي :

(أ) حقيقة أن القوائم هي قوائم مالية مستقلة .

و (ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة في شركات تابعة أو فسي منشآت تخضع لسيطرة مشتركة أو في شركات شقيقة بما في ذلك :

(١) اسم كل شركة من تلك الشركات

و(٢) الدولة التي أسست بها أو التي يقع بها محل إقامتها . ونسبة حصة المنشأة في ملكية كل شركة.

و(٣) نسبة حصة المنشأة في ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التي تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و(ج) بيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات التي وردت ضمن (ب) أعلاه.

معييار المأاسبأ المأرى
رقم (١٨) المأدل ٢٠١٥
الأأأأأأأأ فى أأأأأأ أأأأأ

معيار المحاسبة للمصري رقم (١٨) للمعدل ٢٠١٥
الاستثمارات في شركات شقيقة
المحتويات

١	هدف للمعيار
٢	نطاق المعيار
٤-٣	تعريفات
٩-٥	التفوذ المؤثر
١٥-١٠	طريقة حقوق الملكية
٤٣-١٦	تطبيق طريقة حقوق الملكية
١٩-١٧	الاستثناء من تطبيق طريقة حقوق الملكية
٢١-٢٠	التبويب كاختلاف لغرض البيع
٢٤-٢٢	التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية
٢٥	التغيرات في حقوق الملكية
٣٩-٢٦	إجراءات طريقة حقوق الملكية
٤٣-٤٠	خسائر الانسحاب
٤٤	للقوائم المالية المستقلة

معيار المحاسبة المصري 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 والمشتروكات 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 في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريب كل منها:
الشركة الشقيقة: هي منشأة تخضع لنفوذ مؤثر من قبل مستثمر.
القوائم المالية المجمعة: هي القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتكاليف النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت كياناً اقتصادياً واحداً.
طريقة حقوق الملكية: هي طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف الأولي بالاستثمار بالتملكة على أن يتم تعديلها بعد ذلك بما يحدث خلال الفترة اللاحقة لاكتناء من تغيير على نصيب المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر فيها وتقصير 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 تعاقدي 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 فر صافى أصول تلك الترتيب.

المشترك في مشروع مشترك: هو طرف في مشروع مشترك يكون له سيطرة مشتركة على هذا المشروع المشترك .

النفوذ المؤثر: هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمسيطرة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ولكنها لا ترقى إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك المبيعات.

٤- للمصطلحات التالية تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) " للقوائم المالية المستقلة " وفي ملحق معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) "القوائم المالية المضمعة " ويتم استخدامها في هذا المعيار بالمعنى المحدد في معيار المحاسبة المصرية الأخرى التي تم تعريفها فيها .

• للسيطرة على المنشأة المستثمر فيها.

• للمجموعة.

• للشركة الأم.

• للقوائم 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 في المنشأة المستثمر فيها، يفترض أن المستثمر 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) بنسبة من ٢٠% من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها ، يفترض أن المستثمر لا يتمتع بنفوذ مؤثر عليها إلا إذا تبين بشكل واضح وجود مثل هذا النفوذ. إن احتفاظ أحد المستثمرين بحصة كبيرة أو بأغلبية في ملكية منشأة المستثمر فيها لا يمنع بالضرورة مستثمراً آخر من أن يكون له نفوذ مؤثر أ صى تلك المنشأة لمستثمر فيها.

٦- يتم إقامة الدليل على وجود نفوذ مؤثر للمستثمر في المنشأة المستثمر فيها بطريقة أو أكثر من الطرق التالية:

- (أ) التمثيل في مجلس الإدارة أو أي لجنة إدارية معادلة في المنشأة المستثمر فيها.
- (ب) المشاركة في وضع السياسات بما في ذلك المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى.
- (ج) وجود معاملات ذات أهمية نسبية بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.
- (د) تداول في أفراد الإدارة بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.
- (هـ) تقديم معلومات مالية 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 للمملكة التي يمكن - في حالة ما إذا تم ممارستها أو تحويلها - أن تمنح المنشأة سلطة تصويت إضافية أو تنقل من سلطة التصويت التي يتمتع بها طرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة أخرى (يطلق عليها حقوق التصويت المحتملة). وعند تقييم ما إذا كان المنشأة نفوذ مؤثر يتم الأخذ في الاعتبار مدى وجود وتكثير حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل في الوقت الحالي بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة التي تحوزها منشأة أخرى. ولا تعد حقوق التصويت المحتملة قابلة للممارسة أو التحويل في الوقت الحالي إذا كانت - على سبيل المثال - لا يمكن ممارستها أو تحويلها إلا في تاريخ مستقبلي أو عند وقوع حدث مستقبلي.

٨- ولتقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم في تحقيق نفوذ مؤثر، تقوم المنشأة باختيار كافة الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأي ترتيبات تعاقدية أخرى سواء بصورة منفردة أو مجتمعة) والتي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة فيما عدا ما يتعلق بنية الإدارة وفقرتها المالية على ممارسة أو تحويل تلك الحقوق.

٩- يفقد المستثمر نفوذه المؤثر على المنشأة للمستثمر فيها عندما يفقد القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقد النفوذ المؤثر سواء صاحب ذلك تغيير أو عدم تغيير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. وقد يحدث ذلك على سبيل المثال عندما تصبح الشركة للشيفرة خاضعة لسيطرة حكومة أو كضياء أو مفوض لإحدى أو جهة رقابية وقد يحدث ذلك أيضاً بناء على ترتيب تعاقدي.

طريقة حقوق الملكية

١٠- وفقا لطريقة حقوق الملكية يتم الاعتراف الأولي بالاستثمار في الشركة لشقيقة أو لمشروع مشترك بالتكلفة على أن يتم زيادة أو تخفيض قيمة القفزة للمستثمر لإثبات نصيب المستثمر في أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاقتناء. ويعترف بنصيب المستثمر في أرباح أو خسائر شركة المستثمر فيها ضمن أرباح أو خسائر المستثمر، ويتم تخفيض القيمة القفزة للاستثمار بتوزيعات الأرباح التي تم الحصول عليها من المنشأة المستثمر فيها، وقد يكون من الضروري إجراء سويت على قيمة القفزة للاستثمار بما يمكن تغيرات في الحصة القسبية للمستثمر في الشركة للمستثمر فيها وفدائنة عن تغيرات في الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها، وتتضمن التغيرات في الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها ما ينشأ من فروق ترجمة العملة الأجنبية. ويعترف المستثمر بنصيبه من هذه التغيرات ضمن دخله الشامل الآخر (راجع مودل المحاسبة للمصري رقم (١) عرض الفوائم المالية).

١١- لا تعتبر توزيعات المحصلة مفيلساً سلبياً 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 للشقيقة أو للمشروع المشترك ، ولأن المستثمر بمارس سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها لذا يكون للمستثمر حصة في أداء الشركة للشقيقة أو للمشروع المشترك ، وبالتالي فهي تعكس على استثماره . ويقوم المستثمر بالمحاسبة عن حصته هذه عن طريق توسيع نطاق قولته المالية لتتضمن نصيبه في أرباح أو خسائر هذه المنشأة المستثمر فيها ، ونتيجة لذلك فإن تطبيق طريقة حقوق الملكية يعطى معلومات أكثر واقعية عن مالى أصول المستثمر ولأرباحه أو خسائره.

١٢- عندما توجد حقوق تصويت محتملة أو مشتتات أخرى تتضمن وجود حقوق تصويت محتملة فإن حصة المستثمر في الشركة لشقيقة أو المشروع المشترك تعتمد فقط على أسس حصص الملكية الحالية دون أن يمكن الممارسة أو التحويل المتوقع لحقوق التصويت المحتملة والأدوات المشتقة الأخرى ما لم تطبق الفقرة ١٣ .

١٣ في بعض الحالات قد يكون للمنشأة بشكل جوهري ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تعطيها حالياً للحصول على القوائد المنعقدة بحصة الملكية . في مثل هذه الحالات يتم تحديد الحصة المخصصة للاستثمار بالأخذ في الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة هذه والأدوات المشتقة الأخرى التي تعطى للمنشأة حالياً للحصول على القوائد .

١٤- لا ينطبق معيار المحاسبة المصري 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 جوهري الحق في الحصول على العوائد المتعلقة بحقوق الملكية في شركة شقيقة أو مشروع مشترك ، تصبح هذه الأدوات خارج نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) . أما في جميع الحالات الأخرى فإن الأدوات التي تمنح حقوق تصويت محتملة في شركة شقيقة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) .

١٥- ما لم يكن الاستثمر أو جزء منه في شركة شقيقة أو مشروع مشترك قد تم تربيته كاحتفظ به لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) ، فإن الاستثمار أو أية حصة شقيقة في استثمار غير مبنية كاحتفظ بها لغرض البيع يتم تريبها 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 للقرارات 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 مطاعة من إعداد قوائم مالية مجمعة طبقاً للإعفاء للورد في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أو في حالة (نقط في حالة) توافر الشروط التالية مجتمعة :

(أ) إذا كان المستثمر هو في ذاته شركة تابعة مملوكة كلياً أو جزئياً للمنشأة أخرى، أو تم إخراج ملاكها الآخرين (بمن فيهم من نوس لهم حق التصويت) عن عدم قيام المستثمر بتطبيق طريقة حقوق الملكية ولم يعترضوا على ذلك.

(ب) إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للمستثمر لا يتم تداولها في بورصة أوراق مالية (بورصة مطبوعة أو إلكترونية) أو خارج المتصورة بما في ذلك الأسواق المطبوعة والإلكترونية).

و(ج) إذا لم يتم المستثمر بتفديم فوائمه المالية ولم يشرع في اتخاذ أية إجراءات لتسديد تلك القوائم لهيئة ورقابية المالية أو لأي جهة رقابية أخرى يعرض إصدار أى فئة من الأوراق 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 لم وسيطة تقوم بإصدار قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام في مصر تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

١٨- عندما يكون الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك محقق 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 أن تختار في قياس استثماراتها في هذه الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) .

١٩- عندما يكون المنشأة 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 أن تختار في قياس هذا الجزء في الشركة الشقيقة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) بعض النظر عن كون هذه الكيانات لها نفوذ مؤثر على هذا الجزء من الاستثمار. وعند قيام المنشأة بتطبيق هذا الاختيار فطبقاً طريقة حقوق الملكية على أي جزء متبقى في هذه الشركة الشقيقة وغير محتفظ به من هذه الكيانات .

التبويب كاحتفاظ لغرض البيع

٢٠- على المنشأة تصنيف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على الاستثمار أو جزء من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك عندما تتوافر فيه شروط التبويب كاحتفاظ به لغرض البيع . ويتم المحاسبة عن أي جزء متبقى من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك والذي لم يتم تبويبه كاحتفاظ به لغرض البيع باستخدام طريقة حقوق الملكية حتى يتم التخلص من هذا الجزء المبويب كاحتفاظ به لغرض البيع . وبعد أن يتم التخلص ، على المنشأة المحاسبة عن أي حصة متبقية في شركة شقيقة أو المشروع المشترك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ما لم تشمل هذه الحصة المتبقية استثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك ، وفي هذه الحالة تستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية .

٢١- إذا كان المستثمر قد سبق له تبويب استثماره أو جزء من استثماره في شركة شقيقة أو مشروع مشترك كأصل محفوظ به لغرض البيع ثم لم يعد هذا الاستثمار مستوفياً لشروط ذلك التبويب ، عندئذ يتم للمحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية بـأثر رجعي اعتباراً من التاريخ الذي يوب فيه كاستثمار محتفظ به لغرض البيع، وبالنتيجة يتم تعديل القوائم لمالية عن الفترات منذ ذلك التاريخ الذي يوب فيه الاستثمار كأصل محتفظ به لغرض البيع.

التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

٢٢- تتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه الاستثمار عن كونه شركة شقيقة أو مشروع مشترك وذلك على النحو الآتي :

(أ) إذا أصبح الاستثمار شركة تابعة ، وعندئذ يتم للمحاسبة عنه طبقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (٢٩) و معيار المحاسبة المصري رقم (١٢).

(ب) إذا كانت الحصة المتبقية في الشركة الشقيقة (سابقاً) أو لمشروع مشترك (سابقاً) أصل مالي ، فطى المنشأة قياس هذه الحصة المتبقية بالقيمة العادلة . وتعد القيمة العادلة لهذه الحصة المتبقية هي القيمة العادلة عند الانتهاء الأولي به كأصل مالي طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) . وعلى المنشأة أن تعترف في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بأي فرق بين كل من:

(١) القيمة العادلة لأي حصة متبقية مضافاً إليها أية متحصلات ناتجة من الحصة المستبعدة في الشركة الشقيقة أو للمشروع المشترك.

و(٢) القيمة الدفترية للاستثمار في التاريخ الذي فقد عنده النفوذ للمؤثر.

(ج) إذا توقفت المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية ، فطوها معلجة كافة المبالغ التي تخص هذا الاستثمار والتي اعترفت بها سابقاً ضمن دخلها أو الخسائر الأخر وذلك باستخدام نفس الأسس التي كان يجب إتباعها لو كانت المنشأة مستثمر فيها قد تخلصت مباشرة من الأصول والالتزامات ذات الصلة.

٢٢- بناء على ما سبق إذا كانت هناك مكاسب أو خسائر قد سبق الاعتراف بها ضمن الدخل أو الخسائر الأخر في شركة الشقيقة بعد تبويبها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إذا ما تخلصت تلك الشركة من الأصول والالتزامات المرتبطة بها ، عندئذ تقوم المنشأة بإعادة تبويب المكاسب أو الخسائر من حقوق الملكية إلى الأرباح

أو الخسائر (كثسوية إعادة تبويب) عندما تتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية، وعلى سبيل المثال: إذا كان لدى شركة شقيقة لو مشروع مشترك فروق عملة من اكمة ناتجة عن ترجمة تسيطر لحسب ، وتوقفت للمنشاء عن استخدام طريقة حقوق الملكية ، فعليها أن تعيد تبويب مبلغ المكسب أو الخسارة للمعطل بذلك للتشاور الأجنبي والذي سبق الاعتراف به ضمن دخلها لتشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٢٤- إذا أصبح الاستثمار في شركة شقيقة استثمار في مشروع مشترك لو 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 .

تغييرات في حقوق الملكية

٢٥- إذا خفضت حقوق ملكية المنشأة في شركة شقيقة أو مشروع مشترك ومع ذلك استمرت المنشأة في استخدام طريقة حقوق الملكية قطي المنشأة التي اعترفت فيما مضى بمكسب أو خسارة ضمن الدخل الشامل الآخر أن تعيد تبويب تلك الجزء من مبلغ المكسب أو الخسارة للمعطل 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 الانقراضات ذات الصلة .

إجراءات طريقة حقوق الملكية

٢٦- تتشابه العديد من الإجراءات المتبعة لتطبيق طريقة حقوق الملكية مع إجراءات التجميع المبينة بمحيط المحاسبة المصري رقم (٤٢)، وعلاوة على ذلك ، فإن المفاهيم التي بنيت عليها إجراءات التجميع المستخدمة في المحاسبة عن لقاء شركة تابعة تتبع أيضاً في المحاسبة عن لقاء استثمار في شركة شقيقة، أو للمشروع المشترك .

٢٧- يمثل نصيب المجموعة في شركة شقيقة أو مشروع مشترك في مجموع الحصص التي تحتفظ بها الشركة الأم وشركاتها التابعة في تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. ولا يؤخذ في الاعتبار مجموع الحصص التي تحتفظ بها مجموعة الشركات الشقيقة الأخرى أو لمشروعات المشتركة الأخرى في تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وعندما يكون للشركة الشقيقة شركات تابعة أو شقيقة

لو مشروع مشترك ، فإن الأرباح أو الخسائر والدخل للشامل الآخر وصلى الأصول التي تآخذ في الاعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك الأرباح أو الخسائر والدخل للشامل الآخر وصلى الأصول المعترف بها في قوائم المالية للشركة للشقيقة أو المشروع المشترك (ويشمل تلك حصة الشركة للشقيقة أو المشروع المشترك في أرباح أو خسائر والدخل للشامل الآخر وصلى أصول شركائها الشقيقة ومشروعاتها المشتركة) وذلك بعد إجراء الترميمات اللازمة لتأثير توحيد السياسات المحاسبية (راجع الفقرتين ٣٥-٣٦).

٢٨- يتم الاعتراف في القوائم المالية للمستثمر بالأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات المتبادلة بمتابعتها (التصاعدي وقتنازلي) بين المستثمر (بما ينضمه من شركات تابعة مبيعة) وشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فقط في حدود حصص المستثمرين الآخرين في الشركة للشقيقة أو المشروع المشترك الذين لا تربطهم علاقة بهذا المستثمر. ومن أمثلة للمعاملات المتبادلة بمتابعتها بين مستثمر وشركة شقيقة بيع أصول من لشركة الشقيقة أو المشروع المشترك للمستثمر وبيع أصول من للمستثمر في شركة الشقيقة أو المشروع المشترك. ويتم تحديد نصيب المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة للشقيقة أو المشروع المشترك لأثباته عن هذه المعاملات.

٢٩- عندما توفر معلومة (تأزنية) من الأعلى إلى الأسفل قليلاً على انخفاض في صافي القيمة الاستردادية للأصول لمياعة أو الممنوحة أو عن خسائر لضمحلل هذه الأصول ، فهي المستثمر الاعتراف بهذه الخسائر بالكامل. وعندما توفر معلومة (تصاعدي) من أسفل إلى أعلى قليلاً على انخفاض في صافي القيمة الاستردادية للأصول للمشترى أو عن خسائر لضمحلل في هذه الأصول ، فطلي 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 للشقيقة أو المشروع المشترك ، تتم للمحاسبة عن هذه المساهمة طبقاً للفرع ٢٨ إلا في حالة فقد هذه المساهمة للجور التجاري وقد تم تعريف هذا المصطلح في محاور المحاسبة المصرية رقم (١٠) * الأصول للتأبئة وإهلاكاتها. وفي حالة انقضاء المساهمة للجور التجاري ، تم اعتبار المكاسب أو الخسائر غير محقة و لا يتم الاعتراف بها ما لم يتم تطبيق فرع ٣١ أيضاً. ويتم استبعاد مثل هذه المكاسب أو الخسائر غير المحقة مقابل الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية و لا يجب عرضه كمكاسب أو خسائر مرجلة في قائمة المركز المالي المجمعة للمنشأة أو في قائمة المركز المالي التي تم المحاسبة فيها عن هذه الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية.

٣١- إذا استلمت المنشأة بالإضاحة إلى حق الملكية في شركة الشقيقة أو المشروع المشترك أصول ذات لو 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 طبيعة نقدية المستلمة .

٣٢- تتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يصبح فيه مستثمراً في شركة شقيقة أو مشروع مشترك . وعند اقتناء الاستثمار ، يتم للمساهمة عن أي فرق بين تكلفة الاستثمار وحصة المستثمر في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها كما يلي:

(أ) للشهرة المتعلقة بشركة شقيقة أو مشروع مشترك تدرج ضمن القيمة التقديرية للاستثمار علماً بأن استهلاك تلك الشهرة غير مسموح به .

(ب) أي زيادة في حصة المنشأة في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها عن تكلفة الاستثمار تدرج كدخل في تحديد حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك عن الفترة التي تم فيها اقتناء الاستثمار .

ويتم إجراء التسويات المناسبة على حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء وذلك للمحاسبة - على سبيل المثال - عن إهلاك الأصول القابلة للإهلاك بناء على قيمها العادلة في تاريخ الاقتناء . وبالمثل يتم إجراء التسويات المناسبة على حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء عن خسائر الأضعف حال في قيمة الأصول - مثل الشهرة أو الأصول الثابتة .

٣٣- تستخدم المنشأة أحدث فوائده المالية متاحة للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك في 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 فوائده المالية - لاستخدام المستثمر - بنفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة إلا إذا تعذر ذلك من الناحية العملية .

٣٤- طبقاً للفقرة ٢٣ من هذا المعيار ، عندما تكون القوائم المالية لشركة شقيقة أو مشروع مشترك والمستخدم في تطبيق طريقة حقوق الملكية - معدة في تاريخ مختلف عن تاريخ القوائم المالية للمستثمر ، يتم إجراء التسويات التي تعكس آثار للمعاملات أو الأحداث الهامة التي تحدث بين تلك التاريخ وتاريخ نهاية الفترة للمالية للمنشأة - وفي جميع الأحوال ، يجب ألا يتجاوز الفرق بين نهاية الفترة للمالية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك ونهاية الفترة المالية للمنشأة عن ثلاثة شهور . ويجب ألا يتغير طول الفترات المالية التي تعد عنها القوائم وأي فرق بين نهايات الفترات المالية من فترة لأخرى .

٢٥- تعد القوائم المالية للمنشأة باستخدام سياسات محاسبية موحدة لمعالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التي تتم في ظل ظروف مماثلة.

٣٦- عندما تستخدم شركة شقيقة أو مشروع مشترك سياسات محاسبية مختلفة عن تلك التي تستخدمها المنشأة في معالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التي تتم في ظل ظروف مماثلة، فيتم إجراء التسويات اللازمة لكي تتوافق السياسات المحاسبية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك مع السياسات المحاسبية للمنشأة وذلك عندما تقوم المنشأة باستخدام القوائم المالية لتلك الشركة للشقيقة أو المشروع المشترك في تطبيق طريقة حقوق الملكية.

٣٧- إذا كانت الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك لديها رصيد قائم من الأسهم الممتازة محصة الأرباح يحتفظ بها أطراف أخرى بخلاف "المنشأة" ومبنية كحقوق ملكية، تقوم المنشأة بحساب نصيبها في الأرباح أو للخسائر بعد تسويتها بالتوزيعات على الأسهم الممتازة سواء تم أو لم يتم الإعلان عن تلك للتوزيعات.

٣٨- إذا تجاوز نصيب المنشأة في خسائر شركة شقيقة أو مشروع مشترك حصته في تلك الشركة أو تساوى معها، تتوقف المنشأة عن الاعتراف بنصيبها في الخسائر الإضافية. ويرجع ذلك إلى أن حصة المنشأة في شركة شقيقة أو مشروع مشترك هي عبارة عن القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة الشقيقة أو للمشروع المشترك في ظل استخدام طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أي حصص طويلة الأجل تعتبر لدى جوهرياً جزءاً من صافي الاستثمار الذي يحتفظ به المستثمر في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وعلى سبيل المثال؛ غالباً الذي لم يخطط تسويته والذي لا يتوقع أن تتم تسويته في المستقبل المنظور يعتبر في جوهرياً كاستثمار في المنشأة في تلك الشركة الشقيقة أو للمشروع المشترك. وقد تتضمن تلك البنود لهم ممتازة ومديونيات أو قروض طويلة الأجل ولكنها لا تتضمن عملاء تجاريين أو موردين تجاريين أو أي مديونيات أخرى طويلة الأجل تقابلها ضمانات كعبية مثل القروض المضمونة، وبالنسبة للخسائر المعترف بها من المنشأة طبقاً لطريقة حقوق الملكية والتي تتجاوز استثماره في الأسهم العادية يتم تحميلها على المكونات الأخرى لحصة المنشأة في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك وذلك على أساس ترتيب معاكس لأسبقيتها في الاسترداد (أولويتها في التصفية).

٣٩- بعد أن تخفض حصة المنشأة إلى الصفر يتم الاعتراف بالفصل. الإضحية وبالإلزام المفضل ولكن فقط في حدود ما تحمله المنشأة من التزامات قانونية أو حكومية لو ما قامت بسداده نيابة عن شركة لتشفية أو مشروع مشترك ، وعندما تحقق الشركة لتشفية أو المشروع المشترك أرباحاً في الفترات اللاحقة، تتكاتف للمنشأة الاعتراف بحصتها في تلك الأرباح ولكن بعد أن تتصوى حصتها في الأرباح مع حصتها في الخسائر التي لم يعترف بها .

خمسائر الاضمحلال

٤٠- بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية بما في ذلك الاعتراف بخسائر للشركات لتشفية لو المشروع المشترك طبقاً للفقرة ٣٨ ، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) لتحديد ما إذا كان من الضروري الاعتراف بأي خسارة إضافية للاضمحلال في صافي استثمارها في الشركة لتشفية أو المشروع المشترك.

٤١- تنطبق للمنشأة أيضاً متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) لتحديد ما إذا كان من الواجب الاعتراف بأي خسارة إضافية للاضمحلال في حصتها في شركة لتشفية أو المشروع المشترك التي لا تمثل جزءاً من صافي الاستثمار ، وكذلك قيمة خسارة الاضمحلال.

٤٢- نظراً لأن الشهرة التي تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار في شركة لتشفية لو مشروع مشترك لا يعترف بها بشكل منفصل - لذا فلا تطبق متطلبات اعتبار اضمحلال الشهرة لمقصود عليها بمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "الاضمحلال قيمة الأصول" ولا يتم اعتبار الاضمحلال في قيمة تلك الشهرة بشكل منفصل، وبدلاً من ذلك يختار الاضمحلال في القيمة الدفترية للاستثمار ككل - كأصل منفرد طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) وذلك بمقارنة قيمته الدفترية بالقيمة القابلة للاسترداد (تمثل القيمة المتوقعة من استخدام الأصل ، والقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع - أيهما أكبر).

وبجري ذلك الاختبار كلما كان تطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) يشير إلى اضمحلال في قيمة الاستثمار .

ولا يتم توزيع خسارة الاضمحلال المعترف بها في هذه الحالة على أي أصل بما في ذلك الشهرة والتي تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة لتشفية لو المشروع المشترك . ومن ثم فإن أي تسوية عكسية لخسائر الاضمحلال هذه - يعترف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) وذلك في المدى الذي ترتفع منه لاحقاً القيمة القابلة للاسترداد من الاستثمار . وعند تحديد القيمة المتوقعة من استخدام الأصل فإن المنشأة تقوم بتقدير:

(أ) حصتها في القيمة المالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمترقع أن تتولد بواسطة الشركة كشقيقة أو لمشروع مشترك بما في ذلك التدفقات النقدية من عمليات شركة الشقيقة أو المشروع لمشترك والمتحصلات من التصرف النهائي في ذلك الاستثمار .

أو (ب) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة ومترقع أن تنشأ من توزيعات الأرباح التي سيتم الحصول عليها كمكافئ على الاستثمار ومن التصرف النهائي في هذا الاستثمار .

وفي ضوء استخدام الفرضيات مناسبة ، فإن كلا الطريقتين ستؤديان إلى نفس النتيجة.

١٣- تقرر "القيمة القابلة للاسترداد" لاستثمار في شركة شقيقة أو لمشروع مشترك وذلك على مستوى كل شركة شقيقة أو مشروع مشترك على حدة إلا إذا كانت الشركة الشقيقة أو المشروع مشترك لا تولد تدفقات نقدية دخلية من الاستثمار للمعتمد بصورة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية التي تولدها الأصول الأخرى يمتلك المنشأة.

القوائم المالية المستقلة

٤٤- يتم المحاسبة من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك في قوائم المالية المستقلة للمعتمد طبقاً للفقرة '١٠' من معيار المحاسبة المصري رقم (١٧).

معييار الحاسبة المصرى رقم (٢٠) ٢٠١٥
القواعد و المعايير الحاسبية
المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٠) ٢٠١٥
القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي
المحتويات

فقرات

٣-١	نطاق المعيار
٤	تعريفات
٨-٥	المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمؤجر
٩	لتأجير من قبل المصنعين أو الموزعين
١٠	الإفصاح في القوائم المالية للمؤجر
١٢-١١	المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمستأجر
١٤	الإفصاح في قوائم المالية للمستأجر
١٦-١٥	للبيع مع إعادة الاستئجار

ملحق

مثال توضيحي

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) ٢٠١٥

القواعد والمعايير المحاسبية

المنطقة بعمليات التأجير التمويلي

نطاق المعيار

- ١- ينفق هذا المعيار عن عقود التأجير التمويلي على العقود التي تبرم وفقاً لأحكام قانون وتأجير تمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية.
- ٢- يلتزم بما ورد في هذا المعيار كل من كان طرفاً في عقد التأجير التمويلي المسجل في المسجل أعدد لذلك بالجهة الإدارية المختصة (مصلحة لشركات) وكانت شروط العقد تعطي للمستأجر الحق في شراء المال المؤجر في التاريخ و بالمبلغ المحدد في العقد وكانت مدة العقد تمثل ٧٥% على الأقل من العمر الإنتاجي الأصلي للمال المؤجر أو كانت القيمة المالية لإجمالي القيمة المتبقية عند نشأة العقد تمثل ٩٠% على الأقل من قيمة المال المؤجر .
- ٣- لا ينطبق هذا المعيار لأنواع عقود التأجير التالية :
 - (أ) متعة.
 - (ب) عقاقير التأجير الخاصة بالكشف عن أو استخدام الموارد الطبيعية مثل البترول والغاز والتفابلات والمعادن وحقوق التعدين الأخرى.
 - (ج) الاتفاقيات التي يلتزم فيها المستأجر بشراء المال المؤجر في نهاية مدة التأجير (ولذي يعتبر بيعاً مؤجلاً بالنسيئة)
 - (د) عقود تأجير التي لا تتعلق بمال لازم لمباشرة نشاط إنتاجي خدمي أو معلني للمستأجر .

٤- تعريفات

- القيمة الإيجارية : هي القيمة المتبقى عليها في العقد . والتي يلتزم المستأجر بأدائها إلى المؤجر مقابل الحق في استخدام الأصل المؤجر تأجيروا تمويليا.
- ثمن الشراء : هو الثمن المحدد في العقد لإنتقال ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة التأجير.
- إجمالي القيمة المتبقية : هو إجمالي القيمة الإيجارية مضافاً إليها ثمن الشراء .

معدل المعدل الناتج من العقد الإيجارى : هو معدل الفائدة الذى يستخضعه المؤجر لحساب القيمة الإيجارية و ثمن اشراء وهو الذى يجعل القيمة الحالية لاجمالى القيمة التفاضلية تساوى قيمة المال المؤجر عند بدء سريان العقد .

المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمؤجر

- ٥- يدرج المال المؤجر كأصول ثابتة مؤجرة بفئاتر المؤجر بالتكلفة الدفترية المحتالته و يتم اجراء 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 التموينى على أساس معدل المعدل الناتج من عقد الإيجار مضروباً فيه مبلغاً يعادل قسط الإهلاك الدورى و بجانب الفرق بالزيادة أو بالنقص حسب الأحوال بين الإيراد احثبت بهذه الطريقة و القيمة الإيجارية المستحقة عن نفس الفترة المحاسبية فى حساب مستقل معين أو دائن يتم تسوية رصيده مع سلقى 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 شكك المؤجر فى تعصيل دفعات الإيجار ينمى عليه تكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الديون المشكوك فى تمصيلها .

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 اقتره 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 خاصة بالأصول المؤجرة و نسبة الإهلاك المضافة .
 - (ج) بيان بتكلفة الأصول المؤجرة والحركة عليها وجميع إهلاكها والحركة عليه وأرصلتها فى نهاية الفترة .
 - (د) الأرباح و الخسائر الفاجمة عن عمليات إنتقال ملكية الأصول المؤجرة إلى المستأجرين خلال الفترة المالية .
 - (هـ) أية مبلغ مدينة أو دائنة تنتج تطبيقاً للفقرة ٢٢ من هذا المعيار .

المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمستأجر

١١- تدرج القيمة الإيجارية المستحقة من عقود التأجير التمويلي كمصروف في قائمة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية.

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

١٣- إذا قام المستأجر في نهاية العقد باستخدام 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 الإنتاجي المتبقى المقرر له وفقاً للطرق و المعدلات التي ينص عليها المستأجر للأصول المماثلة.

الإفصاح في قوائم المالية للمستأجر

١٤- يجب أن يتم الإفصاح في القوائم المالية للمستأجر عما يلي :

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

- إجمالي القيمة التعاقدية لكل أصل مع تحليلها إلى إجمالي القيمة الإيجارية و ثمن شراء .
- العمر الإنتاجي للأصول المستأجرة.
- القيمة الإيجارية السنوية.

(ب) تفاصيل مصاريف صيانة و الإصلاح للأموال المؤجرة .

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

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

البيع مع إعادة الاستئجار

١٥- قد يقوم المؤجر بتأجير مال إلى مستأجر و يكون هذا المال قد ألت ملكيته إلى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف نفاذه على إبرام عقد تأجير تمويلى و فى هذه الحالة يجب أن يقوم المستأجر كتابع بتأجيل أية أرباح أو خسائر تنسج عن الفرق بين ثمن البيع و صلفى القيمة الافتريه للأصل فى وفتره و يتم استهلاك هذا الفرق على مدار مدة عقد التأجير .

١٦- بعد عملية البيع و بدء سريان التأجير التمويلى يطبق للمؤجر ما ورد فى الفقرات من ٥' إلى ١٠' و يطبق للمستأجر ما ورد بالفقرات من ١١' إلى ١٤' .

ملحق

مثال توضيحي

- لا يعتبر هذا الممثل جزءاً من المعيار ولكنه لرفق بالمعيار فيكون بمثابة إرشاد عن كيفية تطبيقه.
- في أول يناير ١٩٩٧ قام للمؤجر بتأجير نصف قيمته ١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه بعقد تأجير تمويلي لمدة ست سنوات مقابل قيمة إيجارية قدرها ٨٣٨ ٢١٩ جنيه سنوياً و يحق للمستأجر في نهاية مدة للعقد شراء الأصل بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه.
- وكان العمر الإنتاجي المقدر للأصل عشر سنوات و كل معدل الفائدة الذي يربط للمؤجر في استهلاكه في هذا التمثال يبلغ ١٥% سنوياً و الذي بتطبيقه ينتج هائد سنوي خلال الفترة للعقد كالاتي:-

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

- في تطبيق الفقرة ٦ من المعوز يكون الإيراد الذي يثبته للمؤجر سنوياً يستخدام لمعدن المذكور عليه كالاتي :

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

- و تكون حساب تحت التسوية هو الفرق بين الإيراد المكتسب و القيمة الإنجليزية و يظهر كالآتي :

الفرق (حساب تحت التسوية)	الإيراد المكتسب	القيمة الإنجليزية	
جنيه	جنيه	جنيه	
٢ ٨١٣	٢١٧ . ٢٥	٢١٩ ٨٣٨	١٩٩٧
١٨ ٢٣٥	٢٠١ ٦٠٣	٢١٩ ٨٣٨	١٩٩٨
٣٥ ٩٧١	١٨٣ ٨٦٧	٢١٩ ٨٣٨	١٩٩٩
٥٩ ٢٩٩	١٦٣ ٤٧٢	٢١٩ ٨٣٨	٢٠٠٠
٧٩ ٨٢١	١٤٠ - ١٧	٢١٩ ٨٣٨	٢٠٠١
<u>١٠٦ ٧٩٤</u>	<u>١١٣ . ٤٤</u>	<u>٢١٩ ٨٣٨</u>	<u>٢٠٠٢</u>
<u>٢٠٠ ٠٠٠</u>			

- وحيث إن قيمة الأصل الدفترية في نهاية مدة العقد مكسب ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه و يفرض إختيار المسجل شراء الأصل فإنه سيقوم بمدد مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه ثمناً لهذا الأصل ويتم استخدام مبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه رصيد حساب تحت التسوية في بقال حساب الأصل لدى المؤجر .

- و إذا استعرضنا هود اليومية فللأمانة لتطبيق هذا تكون كالآتي :

	سنة ١٩٩٧
من الأصول ثابته المؤجرة	١٠٠٠ ٠٠٠
إلى المورد	١٠٠٠ ٠٠٠
من البنك إلى مذكورين	٢١٩ ٨٣٨
الإيرادات	٢١٧ . ٢٥
تسوية عقود تأجير	٢ ٨١٣
من أ.خ إهلاك	١٠٠ ٠٠٠
إلى مجمع الإهلاك	١٠٠ ٠٠٠

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

و هكذا حتى عام ٢٠٠٢	
٢١٩ ٨٣٨	من لبنك إلى مذكورين
١١٣ ٠٤٤	الإيرادات
١٠٦ ٧٩٤	نسوية عقود تأجير
١٠٠ ٠٠٠	من أ. خ إهلاك
١٠٠ ٠٠٠	إلى مجمع الإهلاك
	من مذكورين
١٠٠ ٠٠٠	لبنك
٦٠٠ ٠٠٠	مجمع الإهلاك
٣٠٠ ٠٠٠	نسوية عقود تأجير
١ ٠٠٠ ٠٠٠	إلى الأصول الثابتة للمؤجرة

- و يفرض عدم اختيار المستأجر شراء الأصل في تاريخ نهاية عقد قنأجير بفوم المؤجر بدراسة مدى إمكانية الإستفادة من هذا الأصل و إذا تبين أنه لن يمكن الإستفادة منه وأن قيمته التخريبية تبلغ ١٠ ٠٠٠ جنيه مثلاً يجرى القيد التالي :

من مذكورين	
٦٠٠ ٠٠٠	مجمع الإهلاك
٣٠٠ ٠٠٠	نسوية عقود التأجير
٦٠ ٠٠٠	خصتر أصول ثابتة مؤجرة
٤٠ ٠٠٠	أصول ثابتة
١ ٠٠٠ ٠٠٠	إلى الأصول الثابتة للمؤجرة

**معييار المحاسبة المصرى
رقم (٢١) المعدل ٢٠١٥
المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد**

معيّار المحاسبة المصري رقم (٢١) للمعدل ٢٠١٥
المحاسبة والتقارير عن نظم مزايا التقاعد

المحتويات

٧-١	تطلق المعيار
١٢-٨	تعريفات
١٦-١٣	نظم الاشتراك المحدد
٣١-١٧	نظم المزايا المحددة
١٩-٢٣	القيمة الحالية الاكتوارية للمزايا للمتعهد بها
٢٧	فترات إعداد تقارير التقييمات الاكتوارية (دورية التقييمات)
٣١-٢٨	محتويات القوائم المالية الخاصة بنظم المزايا المحددة
٣٦-٣٢	التقييم والإفصاح في كافة النظم
٣٣-٣٢	تقييم أصول النظم
٣٦-٣٤	الإفصاح

معيار المحاسبة للمصري رقم (٢١) للمعدل ٢٠١٥

المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

نطاق المعيار

- ١- يطبق هذا المعيار على القوائم المالية تنظم مزايا التقاعد عندما تعد مثل تلك القوائم.
- ٢- يشار إلى نظم مزايا التقاعد في بعض الأحيان بإسماء متعددة مثل "خطط للمشتريات" أو "خطط التقاعد" أو "خطط مزايا التقاعد". وينظر هذا المعيار لنظام "مزايا التقاعد" باعتباره منشأة مستقلة عن أصحاب الأعمال الذين يعمل لحسابهم العاملون المشتركين في هذا النظام. وتطبق كافة معايير المحاسبة المصرية الأخرى على للقوائم المالية لنظم مزايا التقاعد إلى المدى الذي لا تعد فيه ملغاة بحكم ما يرد بهذا المعيار.
- ٣- يتناول هذا المعيار المحاسبة عن نظم التقاعد وإعداد التقارير المالية في جميع المشتركين كمجموعة واحدة إلا أنه لا يتناول التقارير الموجهة إلى المشتركين كأفراد عن حقوقهم في مزايا التقاعد.
- ٤- يهتم معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "مزايا العاملين" بتحديد تكلفة مزايا التقاعد في القوائم المالية لأصحاب الأعمال ممن لديهم خطط لنظام مزايا التقاعد. وبالتالي فإن هذا المعيار يعتبر مكملاً للمعيار للمحاسبة المصري رقم (٢٨).
- ٥- قد تكون نظم مزايا التقاعد في صورة "نظم اشتراك متعدد" أو نظم مزايا متعددة وتتطلب للعديد من تلك النظم تكوين صناديق مستقلة تدفع لها الاشتراكات وتسد منها مزايا التقاعد. وقد يكون لتلك الصناديق كيانات قانونية مستقلة 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 كيانات لمثل ذلك الصندوق وعما إذا كان له مجلس أمناء من عدمه.
- ٦- تخضع نظم مزايا التقاعد التي تستثمر أصولها في شركات تأمين لنفس المتطلبات المحاسبية والتمويلية التي تخضع لها ترتيبات الاستثمار الخاصة - وبالتالي فهي تقع في نطاق تطبيق هذا المعيار إلا إذا كان العقد المبرم مع شركة التأمين هو داعم مشترك محدد أو مجموعة محددة من المشتركين في النظام وكانت مسئولية التزام مزايا ومعاشات التقاعد تقع على عاتق شركة التأمين بمفردها.

٧- لا يتعلم هذا المعيار مع النموذج الأخرى من المزايا الوظيفية مثل تعويضات أو مكافآت إنهاء الخدمة، أو ترتيبات للتوظيف (أو المفاضل) للمزجل، أو مزايا ترك الخدمة التي تستحق العاملون من ذوي مدد للخدمة الطويلة (قداسي العاملين)، أو النظم الخاصة بتشجيع التقاعد المبكر أو بالتخلص من العمالة الزائدة (فصل العاملين)، أو نظم حوافز للعاملين، أو نظم خدمات الرعاية الصحية والاجتماعية المقدمة لهم. كما تخرج أيضاً من نطاق تطبيق هذا المعيار أنواع الترتيبات التي تدخل ضمن نظم التأمين الاجتماعي للحكومي.

تعريفات

٨- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

نظم مزايا التقاعد: هي ترتيبات تقدم المنشأة بموجبها مزايا لموظفيها عند أو بعد انتهاء الخدمة (سواء اتخذت تلك المزايا شكل دخل سنوي أو مبلغ مقطوع) متى كان يمكن تحديد تلك المزايا أو الاشتراكات المستحقة عليها مقدماً قبل حلول التقاعد من خلال الأحكام الواردة بمسند ما (النقطة موثقة) أو بناء على الممارسات العملية للمنشأة.

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 للصندوق.

نظم مزايا المحدد: 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) مستقلة عن منشأة صاحب العمل وذلك لمقابلة التزامات مستقبلية تسدد مزايا التقاعد.

ولأغراض هذا المعيار تستخدم أيضاً المصطلحات التالية:

المشترون: هم الأعضاء في نظم لمزايا التقاعد وغيرهم ممن لهم حق الحصول على مزايا بموجب ذلك النظم.

صافي الأصول المتاحة لمزايا التقاعد: هي أصول النظم مخصصاً منها التزاماته والتي لا تدخل ضمنها القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

القيمة الحالية الإكوتورية لمزايا التقاعد الممتهد بها: هي القيمة الحالية للمبلغ المتوالت سنداءها بواسطة نظام مزايا التقاعد للعاملين الحاليين والسابقين عن خدمات أليت بالفعل.

المزايا المكتسبة: هي مزايا اكتسبت بموجب نظام مزايا التقاعد ولا تعد الحقوق فيها مشروطة باستمرار خدمة للعمل.

٩- قد تقوم جهات أخرى^(٣٩) برعاية بعض نظم مزايا التقاعد بخلاف لصحاب 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 لكتسبت درجة من الالتزام نتيجة للممارسات المستقرة لدى أصحاب الأعمال. وعلى الرغم من أن بعض النظم تسمح لأصحاب الأعمال بالحد من التزاماتهم المقررة بالنظم إلا أنه عادة ما يتعرض على صاحب العمل إلغاء النظام إذا أراد الاحتفاظ بالعاملين. وتطبق ذات الأسس المحاسبية وأسس إعداد التقارير على النظم غير الرسمية شأنها في ذلك شأن النظم الرسمية.

١١- تنص العديد من نظم مزايا التقاعد على إنشاء صندوق مستقلة تنفع إليها الاشتراكات وتصرف منها للمزايا وقد تدار هذه الصناديق بمعرفة جهات تتمتع باستقلالية في إدارة أصول الصندوق. وينطبق على تلك الجهات في بعض فصول لسم لأماء ، يستخدم لفظ الأمانة في هذا المعيار لوصف تلك للجهات بغض النظر عما إذا تم تشكيل 'أمانة'^(٤٠) من عدمه.

١٢- توصف نظم مزايا التقاعد عادة إما بنظم الاشتراك المحدد أو بنظم للمزايا المحددة بما لكثر منها من خصائص مميزة على أنه في بعض الأحيان تحتوى نظم معينة على خصائص لنظامين معاً. ولأغراض هذا للميار نامل تلك النظم لمختلفة على لها نظم مزايا محددة.

نظم الاشتراك المحدد

١٣- ينبغي أن تتضمن القوائم المالية لنظم الاشتراك المحدد قائمة بصفى الأصول المتأخرة للمزايا بالإضافة إلى شرح لسياسة التمويل.

(٣٩) يعلق على تلك الجهات الأخرى لفظ 'أخرى'.

(٤٠) يستخدم مصطلح 'أمانة' بهذه الطرة كعضى نوع من أنواع للكلمات يطلق عليها بالانجليزية لفظ 'Trust'.

١٤- تتحدد قيمة المزايا المستقبلية للمشارك في ظل نظام الاشتراك المحدد على أساس الاشتراكات التي سددت للصندوق بواسطة صاحب العمل أو المشارك لو كلاهما ومدى كفاءة تشغيل الصندوق وموالت استثماره. وبالإضافة إلى ما يفرض صاحب العمل بالتزامه بمحردة سداد الاشتراكات إلى الصندوق، وبالإضافة من أن استشارة خبير إلكتروني عادة ما تكون غير مطلوبة إلا أن تلك الاستشارة تستخدم لاحقاً في تغيير المزايا المستقبلية التي قد تتحقق بناءً على الاشتراكات التجارية وعلى المستويات المنخفضة للاشتراكات ولعوائد الاستثمار المستقبلية.

١٥- ينصب اهتمام المشتركين على أنشطة النظام لأنها تؤثر بصورة مباشرة على مستوى المزايا المستقبلية الخاصة بهم، ويهتم المشاركون 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 ولأداء استثماراته. ويتحقق هذا الهدف عادة بتقديم قوائم مالية تتضمن ما يلي:

(أ) وصف للأنشطة المؤثرة خلال الفترة ولجميع أي تغييرات تتعلق بالنظام وخصائصه وشروطه وأحكامه.

(ب) قوائم تعكس المعاملات والأداء الاستثماري للنظام خلال الفترة بالإضافة إلى مركزه المالي في نهاية الفترة.

(ج) وصف لسياسات الاستثمار.

نظم المزايا المحددة

١٧- ينبغي أن تتضمن القوائم المالية لنظام المزايا المحددة بما:

(أ) قائمة تظهر فيها:

(١) صفى الأصول المتاحة للمزايا.

(٢) القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها مع الفصل بين المزايا المكتسبة والمزايا غير المكتسبة.

(٣) قيمة الفائض أو العجز الناتج.

أو (ب) قائمة توضح صافي الأصول المتاحة للمزايا على أن تتضمن تلك القائمة إما:

(١) إيضاح يوضح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد

بها مع الفصل بين المزايا المكتسبة والمزايا غير المكتسبة.

أو (٢) الإشارة لتلك المعلومة في تقرير اقتراري مرفق بالقائمة.

فلذا لم يكن قد تم إعداد تقييم اقتراري في تاريخ القوائم المالية فتمتثل استخدام أحدث تقييم متاح كأساس مع الإفصاح عن تاريخه.

٢٨- لأغراض تطبيق الفقرة ١٧٠ عليه فإن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها يجب أن تصنف إلى تمزايا المتعهد بها طبقاً لشروط النظام عن الخدمات المؤداة حتى تاريخه سواء باستخدام مستويات الأجر الحالية أو المستويات المتوقعة للأجر مع الإفصاح عن الأساس الذي تم استخدامه. كما يجب الإفصاح أيضاً عن أثر أي تغيرات في الافتراضات الاكتوارية إذا كان لتلك التغيرات تأثيراً بالغاً على القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد للمتعهد بها.

٢٩- على القوائم المالية أن توضح العلاقة بين القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها وصافي الأصول المتاحة لتلك المزايا وكذا سياسة التمويل للمزايا المتعهد بها.

٣٠- يعتمد صرف مزايا التقاعد المتعهد بها في ظل نظام المزايا المحددة على المركز المالي للنظام ومدى قدرة المستثمرين على سداد اشتراكات مستقبلية للنظام بالإضافة إلى الأداء الاستثماري والكفاءة التشغيلية للنظام.

٣١- يحتاج نظام المزايا المحددة للاستعانة باستمارة دورية من أحد الخبراء الاكتواريين لتقييم الوضع المالي للنظام والمراجعة الافتراضات وقتوصيت بشأن المستويات المستقبلية للاشتراك.

٣٢- يهدف التقرير عن نظام المزايا المحددة إلى توفير معلومات دورية عن الموارد والأنشطة المالية للنظام تزيد في تقييم العلاقات بين جميع الموارد من جهة وتجميع مزايا النظام من جهة أخرى على مدار الزمن.

وعلاها ما يتحقق هذا الهدف عن طريق تقديم قوائم مثلية تتضمن ما يلي:

- (أ) وصف للأنشطة المؤثرة خلال الفترة وأكثر أي تغيرات تتعلق بالنظام وعضويته وشروطه ولعمومه.
- (ب) قوائم تعكس المعاملات والأداء الاستثماري للنظام خلال الفترة بالإضافة في مركزه المالي في نهاية الفترة.
- (ج) عرض للبيانات الاكتوارية إما كجزء من تلك القوائم أو من خلال تقرير اكتواري منفصل.
- (د) وصف لسياسات الاستثمار.

القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها

٢٣ قد يتم حساب وعرض القيمة الحالية للمنحركات المتوقع مدداها بعرفة نظام التقاعد إما باستخدام المستويات الحالية للأجور أو المستويات المتوقعة للأجور وذلك خلال فترات الترمية حتى حلول حلول تقاعد المشتركين.

٢٤ - ومن الأسباب التي تنفع إلى بنى أسلوب الأجور الحالية ما يلي:

- (أ) أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها - والتي تمثل مجموع المبالغ التي تخص كل مشترك في 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.
- (ب) أن الزيادات في لمزايا التي نعزى لزيادة في الأجر ترتب كنتيجة على النظام عندما تحل لفترة المقدر فيها حدوث تلك الزيادة في الأجر.
- (ج) أن مبلغ القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها - والمحسوب طبقاً للمستويات الحالية للأجور - يعد بصفة عامة أكثر ارتباطاً بالمبلغ الذي يستحق سداده في حالة إنهاء أو عدم استمرار النظام.

٢٥ بينما تتضمن الأسباب التي تنفع إلى بنى أسلوب الأجور المتوقعة ما يلي:

- (أ) أن البيانات المالية ينبغي إعدادها على أساس فرض الاستمرارية بغض النظر عن الافتراضات والتقديرية الواجب استخدامها.

و(ب) أن المزايا - في ظل النظم التي تقوم على أساس سداد دفعة نهائية - تتحدد وفقاً للأجور المسالدة في تاريخ التقاعد لو في تاريخ قريب منه لذا ينبغي بهاء تقديرات مستقبلية متوقعة للأجور ومستويات الاشتراك ومعدلات العمالة.

و(ج) أن إضلال التقديرات المستقبلية للأجور المتوقعة قد يؤدي إلى ظهور فائض واضح في تمويل النظام على عكس الحقيقة أو إلى ظهور عجز كبير في حين يتكوى النظام في حقيقته على عجز تمويل.

٢٦- يتم الإفصاح في القوائم المالية للنظام عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها - للمبتنية على أساس الأجور الحالية - وذلك لإبراز الالتزام للنتج عن المزايا المكتسبة حتى تاريخ القوائم المالية. بينما يتم الإفصاح في القوائم المالية للنظام عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها - المبتنية على أساس الأجور المتوقعة - وذلك لإبراز حجم الالتزام الذي قد ينشأ على أساس فرض الاستمرارية والذي عادة ما يكون الأسس الذي 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 الذي يجب أن تقرأ في إطاره القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. وقد يكون هذا الشرح في شكل معلومات عن مدى كفاية التمويل للمستقبل المخطط وعن سياسة التمويل المبتنية على أساس التقديرات المستقبلية المتوقعة للأجور. ويمكن أن يرد هذا الشرح في القوائم المالية أو في تقرير الاكتوارى.

فترات إعداد تقارير التقييمات الاكتوارية (دورية التقييمات)

٢٧- ينبغي على المنشآت التي يتم تأسيسها في جمهورية مصر العربية الالتزام بما تنص عليه أحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة في هذا الشأن. وقد لا تحصل المنشآت التي تؤسس في دول أخرى ولا تخضع في تأسيسها لأحكام قوانين واللوائح المحلية السائدة على تقييمات اكتوارية إلا مرة كل ثلاث سنوات كما يحدث ذلك في العديد من الدول. وفي مثل تلك الحالات فقط - وإذا لم يتم إعداد تقييم اكتوارى في تاريخ القوائم المالية فيستقدم 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 لتي تعكس معارفات مختلفة في الإفصاح عن المعلومات الاكتوارية وهي أسلوب عرضها:

(أ) تدرج ضمن القوائم المالية قائمة تظهر بها صافي الأصول المتاحة للمزايا، وقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها، والفاصل أو العجز الناتج. كما تحتوي القوائم المالية للنظام أيضاً على قوائم لكل من التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمزايا والتغيرات في قيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. كما يمكن أن يرفق بالقوائم المالية تقريراً لكتورياً متفصلاً بزيادة القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

(ب) وتضم القوائم المالية: قائمة بصادي الأصول المتاحة للمزايا، وقائمة بالتغيرات في صافي هذه الأصول. ويتم الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها في إفصاح متمم للقوائم المالية. كما يمكن أن يرفق بالقوائم المالية أيضاً تقريراً لكتورياً يزداد القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

(ج) وتضم القوائم المالية: قائمة بصادي الأصول المتاحة للمزايا، وقائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتاحة للمزايا على أن يتضمن تقرير لكتوري منفصل القيمة الحالية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

ويمكن مع كل نموذج من النماذج السابقة أن يرفق بالقوائم المالية تقريراً للأعضاء مشابهاً في 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 التصديق لنظم المزايا للتقاعد المتعهد بها والمعلومات الأخرى الواردة بتلك النماذج يساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم الموقف الحالي للنظام ولاحتمالات قدرة النظام على الوفاء بالتزاماته. كما يرى هؤلاء أيضاً أن القوائم المالية يجب أن تكون في 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 في حين أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها لا تستوفي من وجهة نظرهم كافة الخصائص التي يتصف بها الالتزام.

٣٠- يرى مؤيدو النموذج للموضح بالفقرة ٢٨(ج) أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد الممتهد بها يجب ألا تدرج ضمن قائمة تظهير صافي الأصول المتاحة لمزايا كما هو الحال بالنموذج للموضح بالفقرة ٢٨(أ) كما لا يجب حتى الإلتصاح عنها في إيضاح مكم كما هو وارد بالفقرة ٢٨(ب) لأن ذلك سيترتب عليه مغالنتها مباشرة بأصول النظام وقد لا تكون مثل هذه المغالنة سليمة. ويستند هؤلاء في حججهم على أن الخبراء الاكتواريين لا يقومون بالضرورة بمقارنة القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد الممتهد بها بالقيمة السوقية للاستثمارات ولكنهم قد يقومون بدلاً من ذلك بتقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الاستثمارات. وبالتالي يرى مؤيدو هذا النموذج أنه من غير المحتمل أن تعكس المغالنة التي يمكن أن تحدث من جراء استخدام أي من النموذجين الأول والثاني بشكل كامل تقييم التغيير الاكتواري للنظام مما قد يؤدي إلى إساءة فهمه. ويرى البعض أيضاً أن للمكمل الوحيد الذي يجب أن تدرج به المعلومات عن مزايا التقاعد الممتهد بها هو التقرير المستقل للتغيير الاكتواري حيث يمكن توضيحها فيه بشكل مناسب وذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتماد الكلي لهذه المعلومات.

٣١- وينبغي هذا لمعجز الآراء التي تزيد السماح بالإلتصاح عن معلومات قتي تتعلق بمزايا التقاعد الممتهد بها في تقرير منفصل للتغيير الاكتواري. ويرفض هذا المعيل الآراء المعارضة للتحديد الكمي للقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد الممتهد بها. وبالتالي فإن النماذج الموضحة بالفقرات ٢٨(أ) و ٢٨(ب) تعتبر مقبولة في ظل هذا المعيار شأنها في ذلك شأن النموذج الموضح بالفقرة ٢٨(ج) ما دامت القولم المالية تتضمن الإشارة إلى تقرير لتغيير اكتواري يوضح القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد الممتهد بها وكان ذلك التقرير مرفقاً بتلك القوائم .

للتقييم والإلتصاح في كافة النظم

تقييم أصول النظام

٣٢- يجب أن يتم قياس استثمارات نظم مزايا التقاعد بالقيمة العادلة. في حالة الأوربي المالية الغالبة للتداول بالسوق تكون القيمة العادلة هي القيمة السوقية. وعندما يكون تقدير قيمة عادلة لاستثمارات النظم المحتفظ بها غير ممكن فوجب الإلتصاح عن السبب في عدم استخدام قيمة عادلة .

٣٣- عادة ما تكون القيمة العادلة للأوراق المالية القابلة للتداول في السوق هي قيمتها السوقية لأن الأخيرة تعد أفضل الطرق لفحص القيمة العادلة للأوراق المالية في تاريخ التقرير ولقياس الأداء الاستثماري خلال الفترة. أما بالنسبة للأوراق المالية ذات القيمة الاستردادية المحددة والتي يكون اقتناؤها قد تم معرض مقابلة للالتزامات النظام لم 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 والتي لا يمكن تقدير قيمة عادلة لها - كما في حالة الاستثمارات التي تمثل ملكية منشأة بالكامل - فيتم الإفصاح عن السبب في عدم استخدام قيمة عادلة لقياسها. وبصفة عامة يتم أيضاً الإفصاح عن القيمة العادلة في الحالات التي تقل فيها الاستثمارات بمبالغ لا تمثل القيمة السوقية أو القيمة العادلة لها. ويتم المحاسبة عن الأصول المستخدمة في أنشطة الصندوق طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية التي تنطبق على تلك الأصول .

الإفصاح

٣٤- ينبغي أن تتضمن القوائم المالية لمزايا التقاعد أيضاً المعلومات التالية سواء كانت منفصلة بنظام المزايا المحددة أو بنظام الاشتراك المحدد:

- (أ) قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتاحة للمزايا .
- و (ب) ملخصاً بأهم السياسات المحاسبية .
- و (ج) وصفاً للنظام وأثر لية تغيرات في النظام خلال الفترة.

٣٥- تتضمن القوائم المالية للمدة بمعرفة أنظمة مزايا التقاعد ما يلي (في حدود ما هو قابل للتطبيق منها):

- (أ) قائمة بصافي الأصول المتاحة للمزايا ينصح فيها عن:

- (١) الأصول في نهاية الفترة مبدية بشكل حاكم .
- و (٢) لسن تقييم الأصول .

و (٣) تفاصيل أي استثمار منفرد تزيد قيمته إما عن ٥% من صافي الأصول المتاحة للمزايا أو عن ٥% من قيمة أي فئة أو نوع من الأوراق المالية

- و (٤) تفاصيل أي استثمار في منشأة صاحب العمل .

و (٥) لية التزامات أخرى بخلاف القيمة الحالية الإكوتورية لمزايا التقاعد للمتعدد بها.

و(ب) قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتاحة للمزايا توضح ما يلي:

(١) اشتراكات صاحب العمل .

و(٢) اشتراكات قعامل .

و(٣) الدخل من الاستثمار مثل الفوائد و توزيعات أرباح الأسهم .

و(٤) أي دخل آخر .

و(٥) المزايا المسددة لو المستحقة السداد (مصنفة - على سبيل المثال - كمزايا للتقاعد وعزايا للوفاء والعجز والمزايا في صورة مبلغ مقطوع)

و(٦) المصروفات الإدارية .

و(٧) المصروفات الأخرى .

و(٨) الضرائب على الدخل .

و(٩) المكاسب والخسائر الناتجة عن التخصيص من الاستثمارات وعن التغيرات في قيمة الاستثمارات .

و(١٠) التمويلات من وإلى النظم الأخرى.

و(ج) وصف لمياسة التمويل .

و(د) بالنسبة لنظم المزايا المحددة - القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها (قد تفصل بين المزايا المكتسبة وغير المكتسبة) التي تتحدد طبقاً لشروط النظم على أساس المزايا المتعهد بها عن خدمات الموداء حتى تاريخه ويستعمل المستويات الجارية للأجور أو المستويات المتوقعة للأجور. وقد تدرج هذه المعلومات في تقرير لخبير إكتواري يتم قراءته مع القوائم المالية ذات العلاقة.

و(هـ) بالنسبة لنظم المزايا المحددة - وصف للاقتراضات الإكتوارية المؤثرة المستخدمة والمطابقة في حساب القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

- ٣٦- يحتوى التقرير عن نظام مزايا التقاعد وصفاً للنظام ويظهر إما كجزء من القوائم المالية أو في تقرير منفصل، وقد يتضمن التقرير ما يلي:
- (أ) أسماء أصحاب الأعمال ومجموعات العاملين الذين يغطيهم النظام
 - (ب) عدد المشتركين الذين يحصلون على المزايا وعدد المشتركين الآخرين مصنفين بشكل ملزم
 - (ج) نوع النظام - ما إذا كان نظام للاشتراك المحدد أو نظام للمزايا المحددة
 - (د) إيضاح عما إذا كان المشتركين يسهمون في اشتراكات النظام
 - (هـ) وصف لمزايا التقاعد المنمهد بمسرفها إلى المشتركين
 - (و) وصف لأي شروط لإنهاء النظام
 - (ز) أي تغيرات في البتود من (أ) إلى (و) خلال الفترة التي يغطيها التقرير -
- من غير الولود الإعتبار إلى مستندات أخرى تكون متاحة لمستخدمي التقرير يرد فيها وصفاً للنظام والى تفتوى تلك المستندات فقط على معلومات عن تغيرات لاحقة.

**معييار المحاسبة المصرى
رقم (٢٢) المعدل ٢٠١٥
نصيب السهم فى الأرباح**

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٢) المعدل ٢٠١٥
نصيب السهم في الأرباح
المحتويات

فقرات

١	هدف للمعييار
٢-٤	نطاق المعيار
٥-٨	تعريفات
٩-٦٣	القبول
٩-٢٩	النصيب الأساسي للسهم في الأرباح
١٢-١٨	الأرباح
١٩-٢٩	الأسهم
٣٠-٦٣	النصيب المخفض للسهم في الأرباح
٣٣-٣٥	الأرباح
٣٦-٤٠	الأسهم
٤١-٦٢	الأسهم العادية المحتملة المؤهلة للتخفيض
٤٥-٤٨	خيارات والحقوق في أسهم وما في حكمهما <i>Options, warrants and their equivalents</i>
٤٩-٥١	الأدوات القابلة للتحويل <i>Convertible instruments</i>
٥٢-٥٧	أسهم المسروطة لقابلة للإصدار <i>Contingently issuable shares</i>
٥٨-٦١	المفود التي قد يتم تسويتها إما في صورة أسهم عادية أو نقدا
٦٢	خيارات مشتقات <i>Purchased options</i>
٦٣	خيارات البيع المحددة <i>Written put options</i>
٦٤-٦٥	التعديلات بالثر رجعي لأرقلم المقارنة المعروضة
٦٦-٦٩	العرض
٧٠-٧٣	الإفصاح
	ملحق (أ)

معييار للمحاسبة للمصري رقم (٢٢) للمعدل ٢٠١٥ نصيب السهم في الأرباح

هدف للمعييار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح القواعد التي يتحدد ويُعرض بموجبها معلومات عن نصيب السهم في الأرباح بما يؤدي إلى نصيبين مقارنة الأداء بين منشآت مختلفة عن نفس الفترة المحاسبية وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المنشأة .
وبالرغم من وجود قيود على بيانات نصيب السهم في الأرباح تنشأ بسبب اختلاف السياسات المحاسبية التي يمكن تطبيقها في تحديد الأرباح فإن استخدام مقام محدد متفق عليه يحسن من التقارير المالية- لذا يركز هذا المعيار على "المفهوم عليه" في المعاملة المستخدمة في حساب نصيب السهم في الأرباح.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على:

(أ) القوائم المالية المستتقة ، أو القوائم المالية للمنشأة:

(١) يتم تداول أسهمها العلنية للقلعة أو المحتملة بسوق الأوراق المالية (سوق مصري أو أجنبي بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

أو (٢) قدمت قوائمها المالية- أو تقوم بإجراءات لتقديم تلك القوائم - للهيئة العامة للرقابة المالية أو لهيئة معادلة أوجهة رقابية أخرى بفرض إصدار سهم علنية في سوق علم.

و(ب) القوائم المالية لمجموعة (المجموعة) لها منشأة أم:

(١) يتم تداول أسهمها العلنية للقلعة أو المحتملة بسوق الأوراق المالية (سوق مصري أو أجنبي بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

أو (٢) قدمت قوائمها المالية- أو تقوم بإجراءات لتقديم تلك القوائم - للهيئة العامة للرقابة المالية أو لهيئة معادلة أو جهة رقابية أخرى بفرض إصدار سهم علنية في سوق علم.

٣- على المنشأة التي تفصح عن نصيب السهم في الأرباح أن تقوم بحساب نصيب السهم في 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 المصري رقم (١٢) القوائم المالية المجمعة* ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٧) على الترتيب فإن الأمر يحتاج منها إلى عرض الإصنفات التي ينطبق عليها هذا المعيار عن تصيب السهم في الأرباح* على أساس المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية المستقلة.
- ٥- تقوم المنشأة بعرض تصيب السهم في الأرباح في قائمة الأرباح أو الخسائر (الدخل) فقط.

تعريفات

- ٥- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار طبقاً للمعنى المذكور قريين كل منها:
- الأثر المضار للتخفيض: هو زيادة في نصيب السهم في الأرباح أو النقص في نصيب السهم من الخسارة (أو للنشأ) من افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل متحول، أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع / الشراء) ستلزم ، لو أن السهم عالية متصدر عند استيفاء شروط محددة.
- اتفاقية أسهم مشروطة: هي اتفاقية لإصدار السهم تعتمد على تحقق شروط محددة.
- الأسهم عالية المشروطة القابلة للإصدار: هي أسهم عالية قابلة للإصدار بدون مقابل نقدي أو بمقابل نقدي ضئيل أو بأى مقابل آخر وذلك عند تحقق شروط محددة متصوص عليها في اتفاقية أسهم مشروطة.
- الأثر العائد للتخفيض: هو النقص في نصيب السهم في الأرباح أو الزيادة في نصيب السهم من الخسارة للنشأ (أو للنشأة) من افتراض أن الأدوات المالية القابلة للتحويل متحول، أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع/ الشراء) ستلزم، لو أن السهم عالية متصدر عند استيفاء شروط محددة.
- الخيارات والعقود وما في حكمها: هي أدوات مالية تعطي الحق لحاملها في شراء أسهم عالية.
- السهم العادي: هو أداة مالية تعد حقوقها تلبية لحقوق كافة أدوات الملكية الأخرى.
- السهم العادي المحتمل: هو أداة مالية أو عقد آخر قد يمنح الحق لحامله في امتلاك أسهم عالية.

كسرات البيع على الأسهم العادية: هي عقود تعطي شحاً لحملتها في بيع قسم عادية بسعر محدد خلال فترة معينة.

٦- تشارك الأسهم العادية في صافي أرباح لفترة 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 في الحصول على توزيعات لأرباح.

٧- من لمطة الأسهم العادية المحتملة ما يلي:

(أ) الالتزامات المالية أو أدوات حقوق الملكية (بما في ذلك الأسهم الممتازة) القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

(ب) الخيارات والحقوق في الحصول على أسهم.

(ج) الأسهم التي يحتمل إصدارها عند تحقق شروط ناتجة عن ترتيبات تمويلية مثل تلك المتعلقة بشراء منشأة أو أنشطة أعمال "Businesses" أو أصول أخرى.

٨- تستخدم في هذا المعيار المصطلحات المعروفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الأنواع المالية: العرضي طيفاً للمعاني المحددة لكل منها في فقرة "١١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) ما لم يذكر صراحة على خلاف ذلك. وتعرف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الأداة المالية والأصل المالي والالتزام المالي وأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة كما يقدم إرشادات توضيحية عن كيفية تطبيق تلك التعريفات.

التقييم

التصيب الأساسي للسهم في الأرباح

٩- على المنشأة أن تقوم بحساب قيم "التصيب الأساسي للسهم في الأرباح" وذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم - وكذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر من المعايير المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم إذا ما قُمت المنشأة بعرض الأرباح أو الخسائر من المعايير المستمرة.

١٠- يتم حساب "التصيب الأساسي للسهم في الأرباح" وذلك بقسمة صافي الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للشركة الأم (المتوسط) على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية للقائمة خلال الفترة (المقام).

١١- يمثل الهدف من الإحصاء عن "التصيب الأساسي للمساهمين في الأرباح" تقديم مؤشر لقياس حصة كل مساهم عادي من أسهم الشركة الأم في أداء المنشأة خلال فترة التقرير (الفترة المالية).

الأرباح

١٢- من أجل حساب "التصيب الأساسي للمساهمين في الأرباح" فإن المبالغ المنسوبة إلى ملكة الأسهم المالية للمنشأة الأم والتي تتمثل في كل من:

(أ) الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم من العمليات العسكرة.

و(ب) الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم.

سلكون هي المبلغ المحطد في (أ) و(ب) أعلاه معدل بالمبلغ التكلفة المتوقعة بالأسهم الممتازة الميوبة كحقوق ملكية (بعد خصم الأثر الضريبي لها):

- توزيعات أرباح تلك الأسهم الممتازة

- وفروى فنانجة من تسوية تلك الأسهم للممتزة

- والأثر للمعالة الأخرى لتلك الأسهم الممتازة.

١٣- تتحدد للعاملين ولأعضاء مجلس الإدارة حصص في الأرباح التي تقدر منشأة توزيعها وتخصص تلك الحصص من خلال لجنة توزيعات الأرباح شكلها في ذلك شأن حصص المساهمين في الأرباح تطبيقاً لأحكام قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨٦ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما. وعندما يقترح مجلس إدارة منشأة مشروعاً لتوزيع الأرباح خلال الفترة المالية لتاريخ إعداد القوائم المالية الجارية للمنشأة وقبل تاريخ اعتماد تلك القوائم المالية للإصدار ويتضمن ذلك المشروع المقترح للتوزيع حصصاً للعاملين ومكافأة لأعضاء مجلس الإدارة في الأرباح المقترح توزيعها عندئذ يمكن للمنشأة أن تخصص توزيعات المقترحة للعاملين ولأعضاء مجلس الإدارة من مبالغ "الأرباح المعدلة" المشار إليها بالفقرة "١٢" أعلاه من هذا المعيار وذلك عند حساب "التصيب الأساسي للمساهمين في الأرباح" وبشرط أن توضح صراحة عن أن المبالغ التي تم خصمها لا زالت تحت اعتماد الجمعية العامة لمساهمي المنشأة على اعتبار أن الجمعية العامة هي وحدها التي تملك سلطة اعتماد تلك التوزيعات أو تعديلها أو رفضها طبقاً لأحكام ذات القانون. وقد تختلف حصص العاملين وأعضاء مجلس الإدارة في الأرباح التي يقرر

توزيعها خلال فترة للجزية (فتى تعد القوائم المالية فى نهايتها) عن المبالغ التى قد تكون المنشأة سبق وأن خصمتها ضمن إخصاص النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح' عن العام المنصرم (تحت اعتماد الجمعية للعلمة). وفى هذه الحالة يتعين على المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات للمقرنة التى تظهر ضمن إخصاص العام الجزرى وذلك بشموية الفرق الناتج عن تلك الاختلاف سواء بالإضافة إلى أو الخصم من مبالغ الأرباح المعدلة' والعشرون إليها فى الفقرة ١٢٣ أعلاه. وتسرى أحكام الفقرة ١٢٣ عند حساب مبلغ الأرباح المعدلة' بالقوائم المالية للجمعية للمنشأة الأم والتى تدرج بها نتائج أعمال الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات التى تخضع لسيطرة مشتركة. كما تسرى أحكام الفقرة ١٢٣ أيضاً عند حساب مبالغ الأرباح المعدلة' فى قوائم للمالية 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 المعددة عن الفترة والمنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كلفة بنود الدخل والمصروف المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعترف بها خلال الفترة بما لى ذلك 'عبء الضريبة وتوزيعات الأرباح' على الأسهم الممتازة للمبوبة كالتزامات (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١)).

١٤- يُعد مبلغ توزيعات لأرباح الأسهم الممتازة (بعد الضريبة) المخصوم من ربح أو خسارة الفترة هو:

(أ) المبلغ المعطى خلال الفترة من أى توزيعات أرباح للأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح (مخصصاً منه للضريبة).

و (ب) المبلغ الواجب توزيعه خلال الفترة من أرباح الأسهم الممتازة للمجموعة الأرباح (مخصصاً منه للضريبة) سواء أكلل قد تم أو لم يتم الإعلان عن توزيعها. ولا يتضمن مبلغ توزيعات لأرباح الأسهم الممتازة عن الفترة أية توزيعات للأسهم مجمعة الأرباح سسنت أو أعلن عنها خلال فترة للجزية وتتعلق بفترة سابقة.

١٥- إن الأسهم الممتازة -التي تقرر بموجبها توزيعات لأوية منخفضة لى عُيُوضُ منشأة عن إصدار تلك الأسهم الممتازة بخصم أو فتى بقرار بموجبها توزيعت تفوق مثيلتها السوقية فى فترات لاحقة لى عُيُوضُ للمستثمرين عن شراء تلك الأسهم الممتازة بعلاوة حشاش إليها فى بعض الأحيان بالأسهم الممتازة ذات العائد

للمتزايد "increasing rate preference shares". ويتم استهلاك أى مبلغ لصلى
لخصم لو علاوة يصدر تتعلق بـ "الأسهم الممتازة ذات العائد المتزايد" على
الأرباح لمحتجزة باستخدام طريقة سعر الفائدة لفعلى "the effective interest
method" وتعمل كتوزيعات ممتازة بغرض حساب نصيب السهم فى الأرباح.

١٦- قد يتم إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض مقدم من المنشأة لحاملى تلك
الأسهم. وتمثل الزيادة فى القيمة للعائنة المقابل المدفوع لحاملى الأسهم للمحتجزة عن
القيمة لفترةى للأسهم الممتازة عائداً بالنسبة لحاملى الأسهم الممتازة وتكلفة على
الأرباح لمحتجزة المنشأة. ويتم خصم هذا المبلغ عند حساب الربح لو الخسارة
للمنسوبة لملك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

١٧- قد تشجع منشأة التمويل فمبكر للأسهم الممتازة قابلية التمويل من خلال فتخيرات
الإيجابية على شروط التحويل الأصلية أو بسداد مقابل إضافى. وتمثل للزيادة فى
القيمة للعائنة للمنفوع من الأسهم العادية أو أى مقابل آخر عن القيمة العائنة للأسهم
لعائنة قابلية للإصدار بموجب شروط فتحول الأصلية عائداً بالنسبة لحاملى الأسهم
للمتزايد، ويخصم عند حساب الربح لو الخسارة المنسوبة لملك الأسهم العادية فى
للمنشأة الأم.

١٨- تصاف لية زيادة فى القيمة لفترةى للأسهم للمحتجزة عن القيمة للعائنة للمقابل
للمنفوع فى تسويتها عند حساب الربح أو للخسارة المنسوبة لملك الأسهم العادية
فى للمنشأة الأم.

الأسهم

١٩- من أجل حساب "تخصيب الأساسى للمهم فى الأرباح" يكون عدد الأسهم للعائنة هو
المتوسط للمرجح لعدد الأسهم للعائنة للفترة.

٢٠- يعكس المتوسط للمرجح لعدد الأسهم للعائنة للفترة خلال الفترة لضمالية أن يتغير
مبلغ رأس مال المصاهمين خلال الفترة نتيجة وجود عدد أكبر أو أقل من الأسهم
للفترة فى أى وقت. ويمثل المتوسط للمرجح لعدد الأسهم للعائنة للفترة خلال
الفترة: عدد الأسهم العائنة للفترة أول للفترة على أن تمثل بعدد الأسهم العادية للتي
أعيد شرائها (أسهم الحزينة) لو لستحرت بمعرفة المنشأة خلال للفترة ومنسوبة فى
عمل للوقت للمرجح. ويمثل عام للوقت للمرجح عدد الأيام التي بظل فيها عدد
الأسهم قائماً منسوبة إلى إجمالى عدد أيام للفترة ، وبعد للفترة للمعقول للمتوسط
للمرجح أمراً مقبولاً فى كثير من الحالات.

٢١- مع مراعاة عدم الإخلال بأحكام القوانين واللوائح المحلية السارية - تُدرج عادةً الأسهم ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم اعتباراً من التاريخ الذي يعترف فيه بالمبلغ المستحق مقابل إصدار الأسهم (عادةً ما يكون تاريخ إصدار الأسهم) - ومثال ذلك:

(أ) تُدرج الأسهم العادية للمصدر مقابل مبالغ نقدية عندما تكون النقدية مستحقة الاستلام.

و(ب) تُدرج الأسهم العادية للمصدر نتيجة لإعادة الاستثمار الاختياري لتوزيعات الأرباح - في أسهم عادية لم تتمتزة - وذلك عندما تبدأ المنشأة في إصدار لتوزيعات.

و(ج) تُدرج الأسهم العادية للمصدر نتيجة تحويل أداة دين إلى أسهم عادية اعتباراً من التاريخ الذي يتوقف فيه الفوائد عن التراكم (أي عن الاستحقاق).

و(د) تُدرج الأسهم العادية للمصدر عوضاً عن الفوائد على أصل أو عن فوائد مالية أخرى وذلك من التاريخ الذي يتوقف فيه الفوائد عن التراكم (أي عن الاستحقاق).

و(هـ) تُدرج الأسهم العادية للمصدر في مقابل نسبة التزلم على منشأة وذلك من التاريخ الذي تجرى فيه التسوية.

و(و) تُدرج الأسهم العادية للمصدر كمقابل لاقتناء أصل (بخلاف للنقدية) وذلك من التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بالافتاء.

و(ز) تُدرج الأسهم العادية للمصدر مقابل خدمات يتم تقديمها إلى المنشأة وذلك عند تقديم لم تأدية تلك الخدمات.

وينتقد التوقيت الذي تُدرج فيه الأسهم العادية بناءً على الشروط والأحكام المتضمنة بإصدار تلك الأسهم. ويجب إعطاء عناية خاصة لجوهر أي عقد مرتبط بالإصدار.

٢٢- تُدرج الأسهم العادية للمصدر كجزء من مقابل الشراء المُخوّل - في معاملة لتجميع الأعمال - ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم اعتباراً من تاريخ الافتاء، وذلك لأن المنشأة المقتنية تُدرج لزيادة وحائز المنشأة المكتتة في قوائم الدخل وللدخل للشامل للخاصة بها اعتباراً من تاريخ الافتاء.

- ٢٣- عند حساب "النصيب الأساسي للسهم في الأرباح" تُدرج الأسهم العادية التي سوف يتم إصدارها عند تحويل "أداة قابلة للتحويل الإلزامي" وذلك اعتباراً من التاريخ الذي يتم فيه إبرام العقد المتعلق بالأداة.
- ٢٤- تُعامل "الأسهم المشروطة القابلة للإصدار" كأسهم قلمة وتدرج في حساب "النصيب الأساسي للسهم في الأرباح" فقط اعتباراً من التاريخ الذي نستوفي فيه كافة الشروط للضرورة (أي عندما تكون الأحداث قد وقعت). ولا تعد الأسهم التي يتوقف إصدارها فقط على مرور الوقت "سهماً مشروطة قابلة للإصدار" وذلك لأن مرور الوقت هو من الأمور القينية التي لا ريب فيها. ولا تعامل الأسهم العادية للقلمة "القابلة للاستفادة بشروط معينة" (أي التي تخضع للاستدعاء) كأسهم قلمة ويتم استبعادها عند حساب "النصيب الأساسي للسهم في الأرباح" حتى يحل التاريخ الذي لا تصبح فيه تلك الأسهم خاضعة للاستدعاء.
- ٢٥- ملغاة.
- ٢٦- يُعدّل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة ولكل الفترات المعروضة ليحسب كافة الأحداث - بخلاف ما يتعلق منها بتحويل الأسهم العادية المحتمة - التي غيرت من عدد الأسهم العادية للقلمة دون تغيير مقبل في مولد المنشأة.
- ٢٧- قد تُصدر أسهم عادية أو قد يتم تخفيض عدد الأسهم العادية للقلمة دون أن يصاب ذلك بتغيير مقبل في المولود ومثل ذلك:
- (أ) "الرسالة" (*) أو إصدار سهم منحة (يُشر إليهما في بعض الأحيان بالأسهم المجانية).
- و(ب) وجود عنصر مجاني في أي إصدار آخر مثلاً يحدث عندما تتضمن حقوق الاكتتاب للمساهمين الحاليين عنصراً مجانياً.
- و(ج) تجزئة الأسهم.
- و(د) "لتجزئة المعكبة للأسهم (نسخ الأسهم).

(*) يختلف معنى الرسالة الوارد في إطار معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) لتكاليف الاقتراض عن المعنى المقصود في هذه الفترة وأي فقرات أخرى بهذا المعيار حيث تعني هنا إصدار سهم رقمي من أجل تقليلها وهذا في موارد هيئة وهو معنى معاش للأسهم المعكبة. وقد تم فرسلة على سبيل المثال وذلك بإصدار سهم عكبة لتحويله من أرباح مرحلة إلى مساهمات.

٢٨. عند إصدار ركن ملك خصماً على الأرباح فمرحلة أو الاحتياطيات ، أو عند إصدار سهم مجانية أو عند تجزئة الأسهم تصدر سهم عالية للمساهمين الحاليين بدون مقابل إضافي وبالتالي يزيد عدد الأسهم العادية القائمة دون زيادة في موارد المنشأة. وفي هذه الحالة يجب تعديل عدد الأسهم العادية التي كانت قائمة قبل هذا الحدث بتعديله لتعكس في عدد الأسهم العادية القائمة كما لو كان هذا الحدث قد تم في بداية أهم فترة مالية معروضة في القوائم المالية^(*)، وعلى سبيل المثال في حالة إصدار "سهمين مقابل كل سهم" كتوزيعات أسهم مجانية - عندئذ يتم ضرب عدد الأسهم العادية القائمة قبل ذلك الإصدار $\times 2$ للوصول إلى إجمالي عدد الأسهم العادية الجديد أو ضربها $\times 2$ للوصول إلى عدد الأسهم العادية الإضافية.

٢٩. يتوجب عادةً على دمج الأسهم العادية لتخفيض عدد الأسهم العادية القائمة دون أن يصاحب ذلك تخفيض مقابل في موارد المنشأة، ومع ذلك فعندما يكون للتأثير الشامل لمعاملة دمج الأسهم هو بمثابة إعادة شراء سهم بقيمة تعادل عدد الأسهم القائمة في عدد الأسهم القائمة هو نتيجة لتخفيض مقابل في الموارد - مثلاً يحدث عندما تكون عملية دمج الأسهم مقترنة بتوزيع كوبون خاص - وعندئذ يُعدل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال فترة - التي تحدث بها معاملة الدمج المقترنة بتوزيع الكوبون الخاص - بالتخفيض في عدد الأسهم العادية وذلك اعتباراً من التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بتوزيع الكوبون الخاص.

التنصيب للمخاض للسهم في الأرباح

٢٠- على المنشأة أن تقوم بحساب قيمة "التنصيب المخاض للسهم في الأرباح" وذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر المنسوبة لملك الأسهم العادية للمنشأة الأم ، وكذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملك الأسهم العادية للمنشأة الأم إذا ما قامت المنشأة بعرض الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة.

٢١- من أجل حساب التنصيب للمخاض للسهم في الأرباح على المنشأة أن تعدل الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملك الأسهم العادية للمنشأة الأم وكذا المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة وذلك بالآثار لتتجذ عن كلفة الأسهم العادية المحتملة للمؤسسة للتخفيض (المُخَفِّض).

(*) يعني ذلك تعديل عدد الأسهم العادية لرأس المال القائمة ضمن الأرصدة الائتمانية لأرقام المرافعة المبرومة بالقوائم المالية وذلك بنفس نسبة التغير في عدد الأسهم التي حدثت خلال فترة الجارية.

٣٢- يتولى الهدف من حساب التخصيب المخفض للسهم في الأرباح مع الهدف من حساب التخصيب الأساسي للسهم في الأرباح في أنه يقدم مژراً لقياس نصيب كل سهم عادي في أداء المنشأة، ولكنه يأخذ في اعتباره تأثير كلفة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض القائمة خلال الفترة - ونتيجة لذلك -

(أ) تعدل الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وذلك بتعويضها بقيمة توزيعات الأرباح والفوائد معترف بها خلال الفترة والتي تتعلق بالأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض (وذلك بعد خصم الضريبة منها) - كما تعدل تلك الأرباح أو الخسائر أيضاً بأي تغييرات أخرى في الدخل أو المصروفات والتي قد تنتج من تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض إلى سهم عادية.

و(ب) يُعدل المتوسط المرحح لعدد الأسهم العادية القائمة وذلك بتعويضه بالمتوسط المرحح لعدد الأسهم العادية الإضافية التي كانت ستتشأ بافتراض تحويل كلفة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض إلى سهم عادية.

الأرباح

٣٣- من أجل حساب التخصيب المخفض للسهم في الأرباح تقوم المنشأة بتحويل الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كما تم احتسبها طبقاً للفقرة ١٢ بالمبالغ التالية (بعد خصم الضريبة):

(أ) أرباح توزيعات أو بنود أخرى متعلقة بـ "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" قد خصمت عند تحديد الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كما تم حسابها طبقاً للفقرة ١٢.

و(ب) أية فوائد معترف بها خلال الفترة وتتعلق بـ "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض".

و(ج) أي تغييرات أخرى في بنود الدخل أو المصروفات قد تنتج من تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.

٣٤- بعدما يتم تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض إلى سهم عادية لا تنشأ البنود المحددة في الفقرة ٣٣ (أ) - (ج) مجدداً - وبدلاً من ذلك - يصبح للأسهم العادية الجديدة المحوطة للحق في المشاركة في الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم. ولذلك فإن الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم من مصبوبة وفقاً للفقرة ١٢ تعدل بالبنود المحددة

في الفقرة ٣٣ (أ) - (ج) وبأية ضرائب متعلقة بها. وتتضمن المصروفات المرتبطة بـ "الأسهم العادية" المحتملة تكاليف المعاملة والتخصم والتي يتم المحاسبة عليهما طبقاً لطريقة الفلدة العطفية (راجع الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية - الاعتراف والقياس").

٣٥- قد يؤدي تحويل "الأسهم العادية" المحتملة "إيجابية" إلى خسائر في بنود الدخل أو المصروف - فعلى سبيل المثال قد يؤدي للتخفيض في مصروف الفلدة المرتبط بـ "الأسهم العادية" المحتملة - إذا ما تم تحويلها لأسهم عادية - سوماً ينتج عن ذلك من زيادة في الربح أو تخفيض في الخسارة إلى زيادة في الربح المتعلق بنظام مشاركة العاملين في الأرباح". ولأغراض حساب التخصيب للمخفض السهم في الأرباح - تُعَدُّ الأرباح لو الضائر السنوية إلى سلاك الأسهم العادية للمنشأة الأم يمثل تلك للدعية من التخفيض على بنود الدخل أو المصروف.

الأسهم

٣٦- من أجل حساب التخصيب للمخفض السهم في الأرباح ينبغي أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية والمصوب طبقاً للفقرتين ١٩ و ٢٦ - مضافاً إليه المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية التي من شأنها أن تُصدر عند تحويل كلقة "الأسهم العادية" المحتملة المؤدية للتخفيض إلى سهم عادية. وتعتبر المنشأة أن "الأسهم العادية" المحتملة المؤدية للتخفيض قد تم تحويلها إلى سهم عادية في بداية الفترة أو في التاريخ الذي تُصدر فيه الأسهم العادية المحتملة - إذا كان ذلك التاريخ قابلاً لتدقيق الفترة.

٣٧- ينبغي 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 المعنية من العزم حتى تاريخه على أنها تمثل متوسطاً مرجحاً لعدد "الأسهم العادية" المحتملة المؤدية للتخفيض والمدرجة في المعاملة المتعلقة بكل فترة دورية (٢).

(٢) يعني هذا أن عدد الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض المنشأ ما في نهاية الربع الثالث من العام - مثلاً - يجب أن تُعَدَّ عن فترة خمسة أشهر هندية في تلك التاريخ بمجرد أن تغيرات الأخرى - وعلى المنشأة أن تقوم بحسب هذا العدد على أساس حساب متوسط مرجح لعدد الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض - باستخدام المتوسطات المرجحة لعدد الأسهم القائمة التي نُصِّفَتْ إليها في نهاية كل ثلاثة أشهر على حدة.

٣٨- يتم توزيع الأسهم العادية المحتملة طبقاً للفترة التي تكون فيها تلك الأسهم قائمة. وتخرج "الأسهم العادية المحتملة" التي يتم إلغاؤها أو سقوط الحق في ممارستها خلال الفترة في حساب "التصويب للمخفض للسهم في الأرباح" عن تلك الجزء من الفترة التي كانت قائمة خلاله فقط وبالنسبة للأسهم العادية المحتملة التي تحولت إلى أسهم عادية خلال الفترة فإنها تدرج عند حساب "التصويب للمخفض للسهم في الأرباح" من بداية الفترة وحتى تاريخ التحويل سواء اعتبروا من تاريخ التحويل فإن الأسهم العادية الناشئة عن ذلك التحويل تدرج في حساب كل من "التصويب الأسسوي للسهم في الأرباح" و"التصويب للمخفض للسهم في الأرباح".

٣٩- يتحدد عند "الأسهم العادية" التي من شأنها أن تصدر عند تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض وذلك على أسس شروط الأسهم العادية المحتملة وفي حالة وجود أكثر من أسس للتحويل يفترض استخدام معدل التحويل أو سعر للممارسة الذي يحقق أقصى استفادة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتملة.

٤٠- قد تعتبر شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة - إلى أطراف أخرى بخلاف المنشأة الأم أو صاحب الحصة في المشروع المشترك أو المستثمر - أسهماً عادية محتملة قليلة للتحويل، إما إلى مسهم عادية المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الشقيقة، أو إلى أسهم عادية للمنشأة الأم أو صاحب الحصة في المشروع المشترك أو المستثمر (الذين يعرضون قوائم مالية) فإذا كان لهذه الأسهم العادية المحتملة للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو لشركة الشقيقة تأثيراً مخططاً على "التصويب الأسسوي للسهم في الأرباح" المنشأة التي تعرض قوائم مالية عندئذ تدرج تلك الأسهم المحتملة في حساب "التصويب للمخفض للسهم في الأرباح".

الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض

٤١- يجب النظر إلى الأسهم العادية المحتملة على أنها مؤدية للتخفيض فقط عندما يكون تحويلها إلى أسهم عادية من شأنه أن يؤدي إلى تخفيض نصيب المصهم في أرباح (أو زيادة نصيب المصهم من خسائر) المستمرة.

٤٢- تستخدم منشأة "الأرباح" أو الخسائر من العمليات المستمرة للمنشأة السنوية للمنشأة الأم كرقم حاكم لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة هي أسهم مؤدية للتخفيض أو مساهمة للتخفيض. وتعدل الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة السنوية للمنشأة الأم طبقاً للفترة رقم ١٢ ولا تدخل فيها البنود الخاصة بالعمليات غير المستمرة.

٣٣- تُعد الأسهم العادية المحتملة أسهماً ذات أثر "مضد للتخفيض" عندما يكون تحويلها إلى أسهم عادية من شأنه أن يؤدي إلى زيادة نصيب السهم من الأرباح (أو إلى تخفيض نصيب السهم من خسائر) العمليات المستمرة، وعند حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" فلا يفترض تحويل أو ممارسة (أو إصدار آخر بخلاف التحويل أو للممارسة) أسهم عادية محتملة من التي سيكون لها أثر مضاد لتخفيض على "نصيب السهم في الأرباح"^(١).

٣٤- من أجل تحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة "مؤدية للتخفيض" أو "مضادة للتخفيض" - يُنظر لكل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بشكل منفصل بدلاً من النظر إليها بشكل إجمالي. وقد يؤثر التسلسل الذي يُنظر به إلى الأسهم العادية المحتملة على تحديد ما إذا كانت تلك الأسهم مؤدية للتخفيض من عدمه. ولهذا فمن أجل تعظيم تأثير التخفيض على "النصيب الأساسي للصيم في الأرباح" إلى أقصى حد ممكن يُنظر إلى كل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بتسلسل يعكس ترتيب الأسهم من الأكثر تسبباً في التخفيض إلى الأقل تسبباً فيه (أي تُرجح الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض ذات "الأثر" على كل سهم إضافي في حساب النصيب المخفض للسهم في الأرباح قبل أن تُرجح الأسهم العادية المحتملة للمؤدية للتخفيض ذات "الأثر" الأصغر على كل سهم إضافي). وبصفة عامة تُرجح أولاً للخيارات والحقوق في الأسهم العادية لأنها لا تؤثر على بسط المعادلة.

الخيارات والحقوق في أسهم وما إلى حكمهما: *Options, warrants and their equivalents*

٣٥- من أجل حساب النصيب المخفض للسهم في الأرباح، فعلى المنشأة أن تفترض قيام حاملي الخيارات والحقوق (في الأسهم العادية للمنشأة) بممارسة تلك الخيارات والحقوق للمؤدية للتخفيض. ويُنظر للمنحولات المقترضة من ممارسة تلك الأدوات المالية كما لو كانت قد تم استلامها من إصدار أسهم عادية وفقاً لمعدل سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. هذا ويعلق الفرق بين عدد الأسهم العادية المصدرة^(٢) وعدد الأسهم العادية التي كانت من شأنها أن تصدر وفقاً لمعدل سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة وذلك على أنها تمثل إصداراً لأسهم عادية بدون مقابل.

(١) أي أنه عندما تقوم المنشأة بحساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم يترض أنها "نصيب المخفض للسهم في الأرباح" قريب عليها ألا يفترض تحويل أو ممارسة أو إصدار أي من الأسهم العادية المحتملة بدون أنها أن تحويل أو ممارسة أو إصدار تلك الأسهم سيكون له أثر مضاد للتخفيض.

(٢) إن لقد "الأسهم المصدرة" في سياق هذه لعموم، يقصد بها عدد الأسهم العادية القليلة للإصدار طبقاً لما تنص عليه شروط شروط عقود لبيانات أو الحقوق التي تملكها - وهي الأسهم التي قد تصدر فعلاً في حقة قيام حقل تلك الأثرات المالية بممارسة حقوقهم بالتأثير في الأسهم العادية المصدرة للمنشأة.

٤٦- تُعدّ الخيارات والحقوق في الأسهم المصدرة المنشأة "مؤدية للتخفيض" إذا كان من شأنها أن تؤدي إلى إصدار أسهم عادية بقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة، وتكون قيمة التخفيض هي متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة مخصوماً منه سعر الإصدار.

ومن ثم فمن أجل حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" تعامل الأسهم العادية المحتملة على أنها تتكون من العنصرين التاليين معاً:-

(أ) عقد لإصدار عدد معين من الأسهم العادية وفقاً لمتوسط سعرها السوقي خلال الفترة. ويفترض أن تكون تلك الأسهم "مُسفرة بشكل عدل" وأنها لا تمثل أسهم مؤدية للتخفيض ولا مضادة للتخفيض ويتم تجاهلها عند حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح".

(ب) عقد لإصدار باقى الأسهم العادية بدون مقابل. ولا تُؤخذ تلك الأسهم العادية لية منحصلات ولا يكون لها تأثير على الأرباح لو تخسائر المسبوبة إلى الأسهم العادية القائمة وذلك بعد تلك "مؤدية للتخفيض" ونضاف إلى عدد الأسهم العادية القائمة عند حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح".

٤٧- يكون للخيارات والحقوق تأثيراً مخفضاً فقط عندما يتجاوز متوسط السعر السوقي للأسهم العادية خلال الفترة سعر الممارسة للخيارات أو الحقوق (أي عندما يكون سعر ممارسة تلك العقود أقل من سعر السوق - "in the money"). ولا تقوم المنشأة بتعديل "نصيب السهم في الأرباح" - الذى يقي لها عرصه - بأثر رجعي يمكن التغييرات في أسعار الأسهم العادية.

٤٧-أ بالنسبة لخيارات الأسهم والقرصينات الأخرى - المتعلقة بالمنطوقات المثبتة على أسهم والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة لمصرى رقم (٢٩) "المنطوقات المثبتة على أسهم" قبل سعر الإصدار المشار إليه في الفقرة ٤٦* وسعر الممارسة المشار إليه في الفقرة ٤٧* يتضمن القيمة للعائلة لأى منع أو خدمات من المقرر توريدها للمنشأة في المستقبل بموجب "عقد خيار الأسهم أو قرصينات الأخرى" المتعلقة بالمنطوقات المثبتة على أسهم.

٤٨- على المنشأة أن تعالج "خيارات الأسهم" ذات الشروط المحددة أو القابلة للتحديد وكذا الأسهم العادية كتي لم يُكتسب الحق فيها بعد- والتي تُحصى للعاملين بها - كخيارات عند حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" على الرغم من أن تحفظها قد يكون مشروطاً باكتساب الحق فيها ، وتُعامل المنشأة كلاهما كأسهم قائمة في تاريخ المتح. وبالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للعاملين والمعينة على ذاتهم فإنها تُعامل بمثابة "أسهم مشروطة قليلة للإصدار" وذلك لأن إصدارها يتوقف على استيفاء شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

١٦ أدوات القابلة للتحويل. *Convertible Instruments*

٤٩. عند حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" يؤخذ في الاعتبار "تأثير المخفض" للأدوات القابلة للتحويل وذلك طبقاً للقرارات ٣٣ و ٣٤.
٥٠. تُعد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل مضادة للتخفيض كلما كان مبلغ توزيع الربح المعلن لها أو للمشاركين فيها في الفترة الجارية لكل سهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل يتجاوز "النصيب الأساسي للسهم في الأرباح" ويأخذ - بعد اثنين القبل للتحويل "مضاد للتخفيض" كلما كانت فائدة (مخصوصاً منها للضريبة والتغيرات الأخرى في الدخل أو المصروفات) لكل سهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل تتعدى "النصيب الأساسي للسهم في الأرباح".
٥١. قد يؤثر الاسترداد أو التحويل للتخفيض للأسهم الممتازة القابلة للتحويل فقط على جزء من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل وقتي كتبت قائمة من قبل، وهي مثل تلك للحالات فإن الزيادة في الممثل المشار إليها في الفترة رقم ١٧ تنسب إلى الأسهم المستردة أو المحولة بغرض تحديد ما إذا كانت الأسهم الممتازة القابلة للتخفيض هي أسهم "مؤدية للتخفيض". وتأخذ الأسهم المستردة أو المحولة في الاعتبار بمعزل عن الأسهم التي لا تسترد أو تحول.

الأسهم المشروطة القابلة للإصدار *Contingently issuable shares*

٥٢. كما هو الحال عند حساب "النصيب الأساسي للسهم في الأرباح" فإن الأسهم قابلة للمشروطة القابلة للإصدار تعامل كأسهم قائمة وتخرج عند حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" عندما تتحقق شروط إصدارها (أي إذا تمت الأخذ) وتخرج الأسهم المشروطة القابلة للإصدار من بداية الفترة (أو من تاريخ تنفيذ الأسهم المشروطة لو كان لاحقاً لبداية الفترة). وإذا لم تتحقق لشروط فإن عدد الأسهم المشروطة القابلة للإصدار التي تدخل في حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" يعتمد على عدد الأسهم التي كان سيتم إصدارها لو كانت مهنية للفترة هي نهاية الفترة الشرطية. ولا يُسمح بتعديل أرقام المقارنة عندما تنتهي للفترة الشرطية دون أن تستوف الشروط.
٥٣. إذا كان شرط إصدار الأسهم هو تحقيق مستوى معين من الأرباح في فترة معينة أو المحققة عليه وتم تحقيق ذلك المستوى في نهاية الفترة المعروضة ولكن كان يجب الحفاظ عليه لفترة إضافية تتعدى للفترة المعروضة، عندئذ تعامل الأسهم المعنية الإضافية باعتبارها قائمة وذلك عند حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" إذا كان تأثيرها مخفضاً. وفي هذه الحالة فإن "النصيب المخفض للسهم

في الأرباح يعتمد على عدد الأسهم العادية التي كان من شأنها أن تصدر لو كان مستوى التوافد في نهاية الفترة المشروعة هو ما قد تحقق في نهاية الفترة المشروطة. ولا تدخل مثل تلك الأسهم العادية المشروطة للقليلة للإصدار في حساب "التصيب الأساسي للسهم في الأرباح" وذلك حتى تنتهي الفترة المشروطة نظراً لأن التوافد قد تغير في أي فترة مستقبلية نتيجة لأن الشروط المطلوبة قد لا تكون كلها قد تحققت.

٥٤- قد يعتمد عدد الأسهم العادية المشروعة للقليلة للإصدار على السعر السوقي للأسهم العادية في المستقبل، وفي هذه الحالة فإذا كان التأثير مخففاً فإن حساب "التصيب المخفض للسهم في الأرباح" يعتمد على عدد الأسهم العادية التي من شأنها أن تصدر لو كان السعر السوقي للسهم في نهاية الفترة المالية هو ما قد وصل إليه السعر السوقي للسهم في نهاية الفترة المشروطة.

وإذا ما اعتمد الشرط على متوسط الأسعار السوفية للسهم على مدى فترة زمنية تتعدى نهاية الفترة المشروعة عندئذٍ يستخدم متوسط الأسعار السوفية للفترة المنتهية في الحساب. ولا تدخل مثل تلك "الأسهم العادية المشروطة للقليلة للإصدار" في حساب "التصيب الأساسي للسهم في الأرباح" وذلك حتى تنتهي الفترة المشروطة لأن الشروط المطلوبة قد لا تكون كلها قد تحققت.

٥٥- وقد يعتمد عدد "الأسهم العادية المشروطة القليلة للإصدار" على تحقق عوائد مستقبلية وأسعار مستقبلية للأسهم العادية، وفي مثل تلك الحالات فإن عدد الأسهم العادية التي تدخل في حساب "التصيب المخفض للسهم في الأرباح" سيحدد على كلا الفرضين (أي الأرباح حتى نهاية الفترة الجارية والسعر السوقي للجاري للسهم في نهاية تلك الفترة المالية). ولا تؤخذ الأسهم العادية المشروطة القليلة للإصدار في الاعتبار عند حساب "التصيب المخفض للسهم في الأرباح" إلا إذا تحقق هذين الفرضين معاً.

٥٦- في حالات أخرى قد يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة للقليلة للإصدار على شرط آخر بخلاف الأرباح أو أسعار السوق (مثل: افتتاح عدد معين من منافذ بيع بالتجزئة). وفي مثل تلك الحالات وعلى الفرض أن يفي الموقف الجاري للشرط دون تغيير حتى نهاية الفترة المشروطة - فعندئذٍ يتم حساب "التصيب المخفض للسهم في الأرباح" بأن تدرج عدد "الأسهم المشروطة القليلة للإصدار" على نفس مدى تحقق ذلك الشرط في نهاية فترة المالية الجارية.

٥٧- بالنسبة إلى الأسهم العادية المحتقة المشروطة القابلة للإصدار - بخلاف تلك المغطاة بقرضات إصدار أسهم مشروطة مثل الأدوات القابلة للتحويل المشروطة الإصدار - قبلها فتدخل في حساب النصيب المخفض للسهم في الأرباح كما يلي:

(أ) تحدد المنشأة ما إذا كان بإمكانها أن تفترض أن الأسهم العادية المحتقة سيتم إصدارها على أساس الشروط المعمّدة لإصدارها وفقاً لأحكام الأسهم العادية المشروطة للولادة في فقرات من ٥٢* إلى ٥٦*.

و(ب) إذا ما كان يتعين إدراج تلك الأسهم المحتقة ضمن النصيب المخفض للسهم في الأرباح قبل المنشأة تقوم بتحديد تأثيرها على حساب النصيب المخفض للسهم في الأرباح وذلك إما بإلحاق الأحكام الخاصة بالخيارات والحقوق لورلد ذكرها في فقرات من ٤٥* إلى ٤٨* أو الأحكام الخاصة بالأدوات القابلة للتحويل لورلد ذكرها بفقرات من ٤٩* إلى ٥١* أو الأحكام الخاصة بالعمود الذي يمكن تسويتها في صورة أسهم عادية أو نقداً ولورلد ذكرها بالفقرات من ٥٨* إلى ٦١* أو وفقاً لأي أحكام أخرى حسبما يكون ذلك ملائماً.

ومع ذلك فلا غرض حساب النصيب المخفض للسهم في الأرباح إلا أن يقرض ممارسة أو تحويل مثل تلك الأسهم المحتقة المشروطة إلا بعد أن يفترض ممارسة أو تحويل ما قد يكون قائماً من أسهم عادية محتقة مماثلة لها والغرض مطلق إصدارها على تحقق شروط معينة.

العمود الثامن نسوبتها إما في صورة أسهم عادية أو نقداً

٥٨- إذا ما أبرعت منشأة عقداً يمكن تسويته إما في صورة أسهم عادية أو نقداً حسب اختيار المنشأة، فعلى المنشأة أن تفترض أن العقد سيتم تسويته بإصدار أسهم عادية وأن تخرج الأسهم العادية المحتقة نتيجة من هذا الافتراض في حساب النصيب المخفض للسهم في الأرباح إذا ما كان تأثير تلك الأسهم مؤدياً للتخفيض.

٥٩- عندما تعرض مثل ذلك العقد - للأغراض المحاسبية - كصل أو التزام أو عندما يكون له مكونين أحدهما يمثل لداة حقوق ملكية والآخر التزام فعلي المنشأة أن تقوم بتعديل البسط (في المعادلة) بآلية تغيرات في الأرباح أو الخسائر من تلك التي كان يمكن لها أن تنشأ خلال الفترة لو كان ذلك العقد قد توبأ بالكامل كأداة حقوق ملكية ويعد ذلك التعديل ممثلاً للتغيرات المطلوبة بالفقرة ٣٣*.

- ٦٠- أما بالتعبئة للعقود التي يمكن تسويتها إما في صورة أسهم عادية أو نقداً حسب اختيار حامل الأداء، فعلى المنشأة أن تختار التسوية تمويجية للتخفيض ذات الأثر الأكبر من بين التسوية النقدية أو التسوية بأسهم وذلك عند حساب النصيب المخفض للسهم في الأرباح.
- ٦١- ومن أمثلة العقود التي يمكن تسويتها إما في صورة أسهم عادية أو نقداً إذاً الدين التي تعطى المنشأة في توزيع استحقاقها حقاً غير مشروط في تسوية أصل الدين إما نقداً أو مقابل أسهم المنشأة ذاتها. ومن الأمثلة الأخرى على مثل تلك العقود - خيار البيع المتمهذ به "خيار مَحْرُور" من قبل المنشأة والذي يعنى لمعاملته الخيار في تسويته إما بأسهم عادية أو نقداً.

خيارات مشتراة *Purchased Options*

- ٦٢- لا تدخل عقوداً مثل خيارات البيع المشتراة وخيارات للشراء المشتراة (أي عقود للخيارات التي تحتفظ بها المنشأة على أسهمها العادية) في حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" وذلك لأن أخذها في الاعتبار من شأنه أن يكوّن له أثر "مضاد للتخفيض"^(٦) وبصفة عامة فإن خيار البيع ما كان سيتم ممارسته إلا لفظ لو كان سعر الممارسة أعلى من سعر السوق في حين أن خيار الشراء ما كان سيتم ممارسته إلا لفظ لو كان سعر الممارسة أقل من سعر السوق.

خيارات لبيع المحرر: *Written Put Options*

- ٦٣- تؤخذ في الاعتبار عند حساب النصيب المخفض للسهم في الأرباح إذا كانت ذات تأثير "مؤدي للتخفيض"، العقود التي تتطلب من المنشأة إعادة شراء أسهمها مثل "خيارات البيع المحررة" التي تتعهد المنشأة بموجبها بشراء أسهمها إذا ما طلب حامل الأسهم بيعها أو "عقود الشراء المستقبلية لأسهم المنشأة ذاتها". فإذا كانت تلك العقود قائمة للممارسة خلال للفترة أو كما يطلق عليها "in the money" (أي عندما يكون سعر للممارسة أو التسوي المخصوص عليه بذلك العقود أعلى من متوسط سعر السوق للسهم العادي عن تلك الفترة) يستم حسب التأثير المحتمل المؤدي للتخفيض في نصيب السهم في الأرباح كما يلي:

(٦) ويرجع السبب في ذلك إلى ما قد يحدث من نفس في عدد الأسهم العادية المستحقة للمنشأة إذا ما قررت المنشأة ممارسة ما لديها من عقود لخيارات مشتراة شراء عقود "محررة" أو لخيارات شراء "عادية" سواء كان على ممارستها أو لم. المنشأة بيع أسهمها لنفسها أو شراء أسهمها من غيرها - وبالتالي على هذه المعنيين سيقال عدد الأسهم في وسط المعادلة بينما ستظل الأرباح على حالها مما يترتب عليه نشأة أثر "مضاد للتخفيض" من ممارسة المنشأة لتلك الخيارات.

- (أ) يفترض أن المنشأة مستفوم في بداية الفترة بإصدار عدد من الأسهم العادية كافيًا لجمع المقابل المنصوص عليه في التعاقد (ويحسب ذلك لتحديد وفقاً لمتوسط السعر السوقي للسهم العادي خلال الفترة).
- (ب) يفترض أن مقابل إصدار الأسهم بالمثل إليه في لفظة ١٦٣ سيتم استخدامه في التوفاء بشروط التعاقد (أي في إعادة شراء الأسهم بالمالية بالعدد المقرر للحصول عليه وفقاً للعدد).
- (ج) تدرج فزيادة في الأسهم العادية (أي الفرق بين عدد الأسهم العادية المفترض إصدارها وفقاً للفترة ١٦٣ وعدد الأسهم العادية المقرر الحصول عليها وفقاً للفترة ١٦٣) بالمعادلة المستخدمة في حساب النصيب المنخفض للسهم في الأرباح.

التعديلات بأثر رجعي لأرقام المقارنة المعروضة

٦٤- إذا زاد عدد الأسهم القائمة سواءً قاعدية منها أو المحتملة نتيجة للرسملة (أو على سبيل المثال نتيجة تحويل لرباح محتجزة أو احتياطات إلى رأس مال مصدر) أو بسبب إصدار سهم مجانية أو بسبب تجزئة أسهم، أو إذا نقص عددها نتيجة لتجزئة للعصبة للأسهم مع الأسهم - فينبغي تعديل كل من "النصيب الأساسي" و"النصيب المنخفض" للسهم في الأرباح عن كل الفترات المالية المعروضة وذلك بأثر رجعي. وإذا حدثت هذه التغييرات بعد تاريخ نهاية للفترة المالية ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار فينبغي أن تُبنى للمعادلات المستخدمة في حساب وحرض نصيب السهم في الأرباح في تلك القوائم المالية وغيرها من القوائم المالية المعروضة (أي لرقم المقارنة المعروضة) على أساس العدد الجديد للأسهم. ويتعين الإضاح عن حقيقة أن المعادلات المستخدمة تعكس مثل تلك التغييرات في عدد الأسهم بالإضافة إلى ما سبق ينبغي تعديل كل من "النصيب الأساسي" و"النصيب المنخفض" للسهم في الأرباح لكل الفترات المعروضة وذلك بـ "الأثر الناتجة عن الأخطاء" و"التسويات المترتبة على التغييرات في السياسات المحاسبية" والتي تتم محاسبة عنهما بأثر رجعي.

٦٥- لا تقوم المنشأة بتحويل النصيب لمخفض السهم في الأرباح لأي فترة سابقة معروضة بأثر متغيرات في الافتراضات المستخدمة في معدلات حساب نصيب السهم في الأرباح لو تحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية^(٧).

العرض

٦٦- على المنشأة أن تعرض في قائمة الدخل "النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح" لكل من "الأرباح أو خصاغر من العمليات المستمرة والعنصرية إلى ملك الأسهم العادية للمنشأة الأم" و"الأرباح أو الخصاغر العنصرية إلى ملك الأسهم العادية للمنشأة الأم" عن الفترة المالية وذلك لكل فئة من فئات الأسهم العادية التي لها حق مختلف في المشاركة في أرباح الفترة وعلى المنشأة أن تعرض "النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح" بنفس القدر من الأهمية عن كافة الفترات المعروضة.

٦٧- يُعرض نصيب السهم في الأرباح لكل فترة تعرض عنها قائمة دخل. وإذا ما شهدت فترة واحدة على الأقل نشأة نصيب منخفض للسهم في الأرباح فيجب أن يتم احتسابه لكل الفترات المعروضة حتى ولو تساوى مع "النصيب الأساسي للسهم في الأرباح". وإذا تساوى نصيب السهم الأساسي في الأرباح مع نصيب السهم لمخفض في الأرباح فمن الممكن أن يتحقق العرض المزدوج لهذين المؤشرين وذلك في سطر واحد في قائمة الدخل المشمل إليها بالفقرة ٦٧- كدناه^(٨).

٦٧-أ- تقوم المنشأة بعرض نصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح وفقاً لمتطلبات الفقرتين ٦٦ و ٦٧ في قائمة الدخل المنفصلة كما تم وصفها في الفقرة ١١٠ من محيل للمحاسبة المصري رقم (١).

٦٨- في حالة وجود صلتك غير مستمرة لعنصرية على المنشأة أن توضح عن مبلغ النصيب الأساسي والمخفض للسهم من الأرباح للعمليات غير المستمرة إما في قائمة الدخل أو في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٦٨-أ- تقوم المنشأة بعرض نصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح للعمليات غير المستمرة وفقاً لمتطلبات الفقرة ٦٨ في قائمة الدخل المنفصلة كما تم وصفها في الفقرة ٨١٠ من محيل للمحاسبة المصري رقم (١) أو في الإيضاحات المتممة.

(٧) يضر ذلك أنه لا حاجة للمنشأة أن تعد عرض النصيب لمخفض السهم في الأرباح الذي يظهر ضمن أرقام مقارنة للفترة المالية والذي سبق لها أن أوضحت عنه خلال الفترات المالية السابقة المعروضة إذا شهدت الفترة المالية المالية تغيرات على الافتراضات التي سبقت المنشأة لتبنيها عند حساب النصيب لمخفض السهم في الأرباح خلال تلك الفترات سابقة أو إذا تم تحويل الأسهم العادية المحتملة التي كانت قائمة في نهاية فترات السبق المعروضة إلى أسهم عادية خلال الفترة المالية.

(٨) بأن يكون قسمي المستخدم للإيضاح عن هذين المؤشرين في ذلك السطر هو - على محيل الدخل - "النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح".

٦٩- على المنشأة أن تعرض النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح حتى لو كانت المبالغ المعروضة سالبة (أي عندما يوجد نصيب للسهم في الخسائر).

الإصلاح

٧٠- على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) للمبالغ المستخدمة كوسط في معادلة حساب النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح وكذلك التسوية التي تربط تلك المبالغ بالأرباح أو خسائر الفترة المتسوية للمنشأة الأم على أن تتضمن تلك التسوية التأثير الفردي لكل فئتين فئات الأنوات المالية التي تؤثر على نصيب السهم في الأرباح^(٩).

و(ب) للمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام في معادلة حساب النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح وكذلك التسوية بين تلك المقامات وبعضها البعض على أن تتضمن تلك التسوية التأثير الفردي لكل فئة من فئات الأنوات التي تؤثر على نصيب السهم في الأرباح.

و(ج) أي أدوات (بما في ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار) التي من المحتمل أن تؤدي إلى تخفيض 'النصيب الأساسي' للسهم في الأرباح في المستقبل وعلى الرغم من ذلك لم تدخل في حساب 'النصيب المخفض' للسهم في الأرباح بسبب كونها مضادة للتخفيض في الفترة (الفترات) المعروضة.

و(د) شرح لما يحدث من معاملات على الأسهم العادية أو معاملات على الأسهم العادية المحتملة بخلاف تلك المعاملات التي يتم المحاسبة عليها وفقاً للفترة ٢٠١٤ بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية والتي كانت ستؤثر تأثيراً جوهرياً على عدد الأسهم العادية أو عدد الأسهم العادية المحتملة القائمة في نهاية الفترة لو كانت تلك المعاملات قد حدثت قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية.

٧١- ومن أمثلة المعاملات الواردة في فقرة ٧٠ ما يلي:

(أ) إصدار أسهم بمقابل نقدي.

و(ب) إصدار أسهم عندما يستخدم مقابل إصدارها في سداد دين أو سداد أسهم مستحقة قائمة في تاريخ نهاية الفترة المالية.

و(ج) استرداد أسهم عادية قائمة.

و(د) تحويل أو ممارسة أسهم عادية محتملة قائمة في تاريخ نهاية الفترة المالية إلى أسهم عادية.

(٩) أي مدى تأثير نصيب السهم في الأرباح من كل نوع من تلك الأدوات على حدة.

و(هـ) إصدار خيارات أو ضمانات حقوق أو أدوات قابلة للتحويل.

و(و) تحقق شروط من شأنها أن تؤدي إلى إصدار أسهم مشروطة قبلية للإصدار .
ولا يتم تحيل مبالغ نصيب السهم في الأرباح يؤثر تلك المعاملات التي تحدث بعد
نهاية الفترة المالية نظراً لأن تلك الأنواع من المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس
العمل المستخدم في توليد الربح أو خسائر الفترة.

٧٧- قد تشمل الأدوات المالية والمقرض الأخرى المولدة لأسهم عادية محتقة على شروط
وأحكام تؤثر على قياس النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح. وقد تعدد
تلك الشروط والأحكام ما إذا كانت أي من الأسهم المالية المحتقة هي أسهم مؤدية
للتخفيض - وإذا كانت كذلك، فلنبا لتعدد تأثير تلك الأسهم المؤدية للتخفيض على
المتوسط المرجح لعدد الأسهم للقائمة ولية تعديلات متفرقة عنها على مبالغ الأرباح
أو الخسائر المنسوبة لمالك الأسهم للعامة. ويتشجع هذا المعيار الإفصاح عن شروط
وأحكام تلك الأدوات المالية والمقرض الأخرى ما لم يكن تلك الإفصاح مطلوباً
وفقاً لمعايير أخرى من معايير المحاسبة المصرية (راجع معيار المحاسبة المصري
رقم (١٠) الأدوات المالية: الإفصاح).

٧٢- إذا قامت منشأة - بالإضافة إلى بخصاها عن النصيب الأساسي والمخفض لتسهم
في الأرباح-بالإفصاح عن مبالغ تمثل نصيب السهم من أحد المكونات التي تظهر
بقائمة منفصلة للتدخل بخلاف ما يقتضيه هذا المعيار، فينبغي أن يتم احتساب تلك
المبالغ باستخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحدد وفقاً لهذا المعيار.
وينبغي الإفصاح عن النصيب الأساسي والمخفض للسهم من المبالغ المتعلقة بذلك
لمكون نفس الفكر من الأهمية وعرضها ضمن الإفصاحات المتممة للقوائم
المالية. وعلى المنشأة أن توضح الأساس الذي تحدد (تحدثت) بناء عليه قيمة
(قيم) بسيط وما إذا كانت مبالغ نصيب سهم معروضة قبل أو بعد خصم
الضريبة. وإذا استخدم أحد المكونات الذي لا يظهر كبند مستقل في قائمة الدخل
تلك فينبغي على المنشأة أن تعرض نسوبة بين المكون المستضم وبند معروض
في قائمة الدخل المنفصلة المشار إليها في الفقرة ٧٣^١ لنها.

٧٢- تنطبق الفقرة ٧٣ على المنشأة التي تقوم - بالإضافة إلى إفصاحها عن النصيب
الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح-بالإفصاح عن مبالغ تمثل نصيب سهم من
أحد المكونات الذي يظهر بقائمة الدخل.

ملحق (أ)

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق محيل المحاسبة المصري رقم (٢٢) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه

الأرباح أو الخسائر المنسوبة للشركة الأم

١- لأغراض حساب نصيب السهم في الأرباح' بناء على القوائم المالية المجمعة فإن الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم تُشير إلى الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة التي تقوم بالتجميع وذلك بعد إجراء التسويات المتعلقة بحقوق أصحاب الحصص غير المسيطرة.

الإصدارات ذات الحقوق (الحقوق في الاكتتاب) Rights Issues^(١)

٢- لا ينتج عادة عن إصدار أسهم عادية في توقيت ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة عنصر محبة (أو Bonus Element) وذلك نظراً لأن الأسهم العادية المحتملة عادة ما تصدر كأسهم عادية بقيمة كاملة الأمر الذي ينتج عنه تغيير نسبي مكافئ في الموجود المتاحة للمنشأة^(٢). ومع ذلك وفي حالة الإصدارات ذات الحقوق - فغالباً ما يكون سعر التنفيذ (أو الممارسة) أقل من القيمة العادلة للأسهم وبالتالي وكما ورد في الفقرة ٢٧٣ (ب) فإن تلك الإصدارات ذات الحقوق تتضمن عنصر محبة Bonus Element.

وعندما يتم طرح تلك الإصدارات ذات الحقوق على كافة الماهمين الحاليين فإن عدد الأسهم العادية الواجب استخدامه في حساب النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح عن جميع الفترات التي تسبق إصدار الأسهم بموجب تلك الحقوق يكون هو عدد الأسهم العادية القائمة قبل الإصدار مضروباً في المعامل التالي:

القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرة

القيمة العادلة افتراضية للسهم عند ممارسة الحقوق^(٣)

(١) تعد الإصدارات ذات الحقوق (الحقوق في الاكتتاب) من الطرق الشائعة لاستخدام رافق توزيع المنشآت عن طريقها المصوّت على تحويل يساهمي من أسواق رأس المال. وطبقاً لتجارب مثل تلك الإصدارات ينتج لمساهمين للفق في أثناء أسهم إضافية في رأس مال المنشأة طبقاً لتدبيراتهم العادية - وعادة ما يتم طرح تلك الحقوق (في الأسهم) بزيادة أسعار أسهم الشركة أو بسعر أقل عن تلك

(٢) لا ينفذ أسهم - أو أسهم مكررات الحقن - أو ممارسة الأسهم العادية العادية من تاريخ بدء أو أسهم جديدة في مقابلها وذلك. عموماً لأن هيكل التحويلات المفترض أن المنشأة المنشأة في تلك الحالة مفقود مساهمياً لغرض سعر السوق للسهم للعقد مضروباً في عدد الأسهم المفترض إصدارها إذا ما قرر حطلي تلك الأرباح تمولها أو ممارستها. تلك لأنه من المفترض أن انتهاء المنشأة فرعية في تلك الحالة إلى شراء أسهمها الخطية من السوق بدلاً من إصدار أسهم عادية جديدة. لا يحدث تكوين مزدي للتخصيص على نصيب السهم عن طريقه ولكن المنشأة لها بها بالحدود على ١٠٠٪. فليس في أسلوب كل سهم إضافي من أسهماء. الإنشائية المنشأة المنشأة إلا أن ذلك لا يصدق ١:١ ما كانت شروط إصدار تلك الأسهم - ما فيها الإصدارات ذات الحقوق - نظري على حق حاملها في ممارسة أو تحويل الحقوق بسعر أقل من متوسط سعر السوق للسهم.

(٣) يطلق على حد، قيمة مصطلح theoretical ex-rights fair value per share. ويشير إلى السعر الافتراضي الذي من المتوقع أن يتداول به السهم بعد إصداره في السوق إذا ما استمرت الأسهم المتعلقة بإصدارات الحقوق ذات العلاقة إلى سداد تترك الأسهم العادية المصنوعة فيها شروط إصدار تلك الحقوق تلك في صورتها. أي لأغراض حساب القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرة. والتي تختلف في كل من سطر ومقدار المعادلة وهي تعبر عن القيمة العادلة للأسهم بما تتضمنه هذه من الحقوق الافتراضية على الإصدارات (الإصدارات الصفرية).

ويتم حساب للقيمة المعادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق وذلك بإضافة إجمالي للقيمة المعرفية للأصهم الثلاثة قبل ممارسة الحقوق مباشرة إلى المقابل الذي سيتم تحصيله من ممارسة الحقوق مع قسمة الناتج على عدد الأسهم القائمة بعد ممارسة الحقوق. وفي حالة إذا ما كان من المقرر أن يتم التداول للعام لتلك الحقوق (بين الجمهور) بشكل مستقل عن الأسهم قبل تاريخ ممارسة الحقوق - عندئذٍ تتحدد للقيمة المعادلة لأغراض هذا الحساب على أساس سعر الإقبال في آخر يوم يتم فيه تداول تلك الأسهم ولحقوق معاً.

الرقم للحكم Control Number

٣١ - لتوضيح كيفية تطبيق لروحية الرقم للحكم* لآتي تم وصفها في الفقرات "٤٢" و "٤٣" -
- نفترض أن أرباح من العمليات المستمرة المنسوب للمنشأة الأم يبلغ ٤٨٠٠ جم وأن الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة للمنشأة الأم تبلغ ٧٢٠٠ جم وبالتالي تكون النسبة الكلية للمنسوبة للمنشأة الأم ٢٤٠٠ جم - ونفترض أن المنشأة لديها عدد ٢٠٠٠ سهم صدى و ٤٠٠ سهم عادي محتمل قلتم. بناء على تلك البيانات يكون للنصيب الأساسي للسهم في الأرباح المنسوب للمنشأة الأم هو ٢,٤٠ جم بالنسبة لأرباح العمليات المستمرة و (٣,٦٠) جم بالنسبة لخسارة لعمليات غير المستمرة و (١,٢٠) جم بالنسبة للخسارة الكلية. ويتم إدراج الأسهم العادية المحتملة وعددها ٤٠٠ سهم في حساب 'النصيب المخفض للسهم في الأرباح' وذلك لأن النصيب الناتج للسهم من أرباح العمليات المستمرة والبالغ قدره ٢ جم هو نصيب مخفضاً^(١) وعلى افتراض عدم وجود أي تأثير لتلك الأسهم العادية المحتملة ٤٠٠ سهم على بنود الأرباح أو الخسائر. ونظراً لأن الربح من العمليات المستمرة المنسوب للمنشأة الأم هو الرقم للحكم - إذا تقوم بالمنشاء بإدراج هذه الأسهم العادية المحتملة ٤٠٠ سهم أيضاً في حساب كافة مبلغ 'نصيب السهم في الأرباح الأخرى' حتى ولو كانت مبالغ تنصب للسهم في الأرباح الأخرى مضادة للتخفيض بالمقارنة بمبلغ 'النصيب الأساسي للسهم في الأرباح' للعلامة لها ، أي حتى ولو كن النصيب الناتج للسهم في خسارة للعمليات غير المستمرة والبالغ قدره (٢) جم لكل سهم ومن الخسارة الكلية والبالغ قدره (١) جم لكن سهم يقل عن نظيره الأساسي لكل منها والبالغ قدره (٣,٦) جم و (١,٢) جم لكل سهم على التوالي^(٢).

(١) مفردة بالنصيب الأساسي للسهم في أرباح لعمليات المستمرة المستمرة لعلامة الأسهم العادية للمنشأة الأم وقدره ٢,٤ جم لكل سهم.
(٢) يحدث العكس في حالة وجود أرباح من العمليات غير المستمرة أو أرباح كلية حيث بعد تأثير الأسهم العادية المحتملة في تلك الحالات "مضاداً للتخفيض" عندما يكون نصيب السهم الناتج "من ممارسة" كحساب تلك الأرباح من أرباح العمليات غير المستمرة وفي الأرباح الكلية لكل سهم يزيد عن نصيب الأساسي للسهم في تلك الأرباح لكل سهم.

متوسط سعر السوق للأسهم العادية

٤- أ- من أجل حساب "التصيب" فمخلفهم لتسهم في الأرباح يتم حساب متوسط سعر السوق للأسهم العادية المقترض إصدارها بناء على متوسط سعر السوق للأسهم العادية أثناء الفترة. وقد يكون من الممكن من الناحية النظرية إدراج كل معلنة سوقية تتم على الأسهم العادية المنشأة عند تحديد متوسط سعر السوق ومع ذلك فعلا ما يكون استخدام متوسط بسيط للأسعار الأسبوعية أو الشهرية كالحا من الناحية العملية.

٥- ١- بصفة عامة تعد أسعار الإقبال السوقية كافيًا لحساب متوسط سعر السوق. ومع ذلك فعندما يحدث تنذب سعرى على نطاق واسع فإن استخدام متوسط للأسعار العليا والنها على ما يفتح عنه سعر معبر بدرجة أكبر. وتستخدم الطريقة المبيحة في حساب متوسط سعر السوق بصفة مستمرة (أي تعلق ثبات) إلا إذا أصبح ذلك المتوسط (السعر السوق) غير معبر نتيجة لظهور في الظروف. فعلى سبيل المثال قد تستخدم منشأة طريقة أسعار الإقبال السوقية لحساب متوسط سعر السوق لمدة سنوات تقسم بالعام مستقرة نسبياً ثم تتحول إلى استخدام طريقة متوسط الأسعار العليا والنها عندما تبدأ الأسعار في التنذب بدرجة كبيرة بما يجعل أسعار الإقبال السوقية غير قادرة على توفير متوسط سعر معبر.

الطهارات Options والتعلق Warrants وما في حكمهما

١- ١- إن خيارات أو حقوق شراء الأدوات القابلة للتحويل من المقترض أن تمارس في شراء تلك الأدوات كلما كان متوسط أسعار كل من الأداة القابلة للتحويل والأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها عند التحويل أعلى من سعر ممارسة الخيار أو الحق^(٦) - ومع هذا فلا يفترض ممارسة تلك الأدوات إلا إذا افترض أيضاً تحويل ما قد يكون قائماً من "تفاوت مماثلة قابلة للتحويل" - إن وجدت^(٧).

(٦) ويرجع السبب في ذلك إلى أنه من غير المفترض أن يكون حامل الخيار أو الحق غير راضٍ في قراره - ويمثل الأمر غير المنطقي أن يقوم حامل الخيار أو الحق بممارسة حقه في شراء الأداة القابلة للتحويل لأسهم عادية حالما يمكن سعر المجموعة المتفق عليه لشراء تلك الأداة القابلة للتحويل لأسهم عادية يقل عن سعر شريائها بالذات في السوق وفي نفس الوقت يقل عن القيمة الدفترية في السوق لشراء الأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها أو ما قرر ممارسة حقه في شراء تلك الأداة التي تنص عليها إلى أسهم عادية وإلا فما الذي يثقله لممارسة حقه؟ كل سعر الممارسة الذي يتم على أسسه شراء الأداة القابلة للتحويل يؤخذ عن سعر شراء الأسهم العادية التي يمكن له الحصول عليها من سعرين تلك الأداة هي حين هذه فعلا يفترض أن يكون حامل الخيار أو الحق يشترى الأسهم العادية بدلا من حقوق نظرا لأنها ستكون أقل تكلفة بخاصة له مما لو لم يمارس حقه في شراء الأداة القابلة للتحويل. سعر يزيد عن المقابل الذي سترجمه في شراء الأسهم العادية (بأنه تتيح له الأداة الحصول عليها) حتى ولو كان تحويل تلك الأداة بعد ذلك لأسهم عادية يتم بدون تحمل طائل إضافي.

(٧) وفي ظل الافتراض السابق المتعلق بممارسة الطهارات والخيارات لشراء أسهم عادية معتمدة قابلة للتحويل - فإن انخفاض سعر شراء الأداة القابلة للتحويل في حد ذاتها (أي سعر الممارسة) عن السعر المدفوع في السوق لشراء الأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها من تحويل الأداة - من المفترض أن يتجه حامل الأدوات المعتمدة المتخمة وبخلاف الخيارات والقابلة للتحويل لأسهم عادية على ممارسة حقوقهم من تحويل تلك الأدوات - إن وجدت - إلى أسهم عادية طالما أن تلك التحويل سيكون فيه تحصيل للتكلفة الدفترية لقيمة الأداة وشراء تلك الأسهم بدلا من السوق - وهذا يفترض أيضاً تحويل تلك الأدوات المعتمدة إلى أسهم عادية.

أ ٧- قد تسمح للخيارات أو الحقوق بطرح دين أو أدوات أخرى المنشأة (أو منشأتها الأم أو شركة تابعة) أو قد تستوجب ذلك الطرح كوسيلة للوفاء بكامل سعر الممارسة أو بحظه منه^(٨). وعند حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" فإن تلك الخيارات أو الحقوق يكون لها تأثير مخصص في أي من الحالتين التاليتين:

(أ) إذا كان متوسط سعر السوق عن فترة - للسهم للمعالجة ذات العلاقة - يتجاوز سعر الممارسة.

أو (ب) إذا كان سعر البيع للأداة المطروحة للوفاء يقل عن السعر الذي يمكن أن تضرح به تلك الأداة طبقاً لعقد الخيار أو الحق ولكن الحصص الناتجة بترتب عليه الوصول لسعر ممارسة فعال يقل عن سعر السوق للأسهم للعلاقة التي يمكن الحصول عليها من ممارسة للخيار أو الحق.

وعند حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" يفترض أن تلك للخيارات أو الحقوق قد حُورِست كما يفترض أن الدين أو الأدوات الأخرى قد طُرِحت. وإذا كان استخدام التقنية كوسيلة وفاء يحقق ميزة أكبر لحصل الخيار أو الحق وكان العقد يسمح باستخدام التقنية في الوفاء، عندئذ يفترض أن التقنية قد استُخدمت في الوفاء بالفعل، ويُحْدَلُ المحط وتلك يردُّ للعائد على أي دين يُفترض طرحه للوفاء بشروط العقد (وبعد خصم الضرائب المتعلقة بها).

أ ٨- وسرى نصر المعالجة على الأسهم لعملة قتي تحكمها شروط معاملة أو على الأدوات الأخرى التي تتضمن خيارات تحويل تسمح للمستثمر بالمدك التقدي مقابل الحصول على معدل تحويل أفضل.

أ ٩- قد تتعالب الشروط للمحددة لبعض الخيارات أو الحقوق استخدام المتحصلات المستمدة من ممارسة تلك الأدوات في مداة دين أو أدوات أخرى على المنشأة (أو على منشأتها الأم أو شركة تابعة). وعند حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" يفترض أن تلك للخيارات أو الحقوق قد تم ممارستها كما يفترض أن المتحصلات قد تم استخدامها في شراء اثنين بمتوسط سعره للسوقي بدلاً من استخدامها في شراء أسهم علاية.

(٨) إن النصوص في هذه الفقرة من "طرح الدين أو الأدوات الأخرى المنشأة كوسيلة لوفاء" تكمل سعر الممارسة أو يبرده منه. "فح" هو أن بعض هذه الخيارات أو الحقوق التي تمنح حاملها الخيار أو الحق في اقتناء أسهم حالية للمنشأة مقابل سعر محقق عليه (سعر الممارسة) قد ليس ضمن شروطها - على سبيل المثال - على السماح لحمل تلك الأدوات أو التزامه بسعر الممارسة أو جزء منه في طريق تحمله دين على المنشأة بدلاً من المداة القدي. وما على تلك إذا كان سعر البيع للدين المفروض (وبحالة فوفاء) يتد في سعر الممارسة لشراء الأسهم العادية المدة في الحد - كما هو مقرر في الفقرة "١١(ب)" - يصبح الفرق بمثابة خصم من أجل الخيار أو الحق وبالتالي يحصل من سعر الممارسة الأصلي ويحوله إلى سعر ممارسة فعال وهو الذي يجب معارته بسعر السوق للأسهم العادية لأغراض الحكم على ما إذا كانت تلك الخيارات أو الحقوق ذات تأثير مخصص.

إلا أن زيادة فمتحصلات لمستلعة من الممارسة المفترضة للخيارات أو الحقوق عن المبلغ المستخدم في الشراء المفترض للذين نأخذ في الاعتبار ذلك عند حساب النصيب للمخفض للسهم في الأرباح (أى يفترض استخدام فلفض فمتحصلات في شراء أسهم عادية). ويعتلى البسط وذلك بزا الفلدة على أى دين لفترض شرته (وبعد خصم للضرائب المتعلقة بها).

خيارات البيع للمحدرة Written Put Options

١٠١- لتوضيح كيفية تطبيق الفقرة ٦٣ - يفترض أن خيارات لبيع القائمة والمحدرة من قبل المنشأة على أسهمها العادية يبلغ عددها ١٢٠ خيار بيع بسعر ممارسة قدره ٣٠ وأن متوسط سعر السوق لأسهمها العادية عن للفترة هو ٢٨. عند حساب النصيب للمخفض للسهم في الأرباح يفترض المنشأة أنها قد أصدرت في بداية للفترة عدد ١٥٠ سهم على سعر ٢٨ لكل سهم وذلك للوفاء بالتزاماتها المرتبطة بخيارات البيع البالغ قهرها ٤٢٠٠. لذا فعند حساب النصيب للمخفض للسهم في الأرباح يضاف إلى المقام عدد ٣٠ سهم على إصافى يمثل الفرق بين الأسهم لعادية المصدرة وعددها ١٥٠ سهم ، والأسهم العادية للمستلعة من الوفاء بخيارات البيع وعددها ١٢٠ سهم.

أنوات فشركات قتابعة أو المشروعت المشتركة أو الشرركات للشقيقة

١١١- بالنسبة للأسهم العادية المحتملة لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة وقليلة للتحويل إما إلى سهم عادية في الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة للشقيقة ، أو إلى سهم عادية في المنشأة الأم أو صاحب الحصة في المشروع المشترك أو المستثمر في الشركة للشقيقة (المنشأة التى تعرض قوائمها المالية^(٦)) فيراعى أن تدخل تلك الأسهم العادية المحتملة في حساب النصيب للمخفض للسهم في الأرباح على النحو لتلى:

(أ) تدرج الأدوات المصدرة بمعرفة شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة - والتي تحول لاحتفلها الحق في الحصول على سهم عادية في شركة التابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة - وذلك عند حساب بيانات النصيب للمخفض للسهم في الأرباح لشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة للشقيقة. وتدرج بعد تلك تلك الأنصبة للسهم في الأرباح في حساب نصيب السهم في الأرباح المنشأة التى تعرض قوائمها المالية وذلك بناء على ما تحفظ به هذه المنشأة من أدوات في شركة التابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة.

(٦) يقصد بالمنشأة التى تعرض قوائمها المالية كالتى أراج التحزوا من الحشاش و هي المنشأة الأم أو سلبات الحصة فى مشروع مشترك أو المستثمر فى شركة تابعة.

(ب) أما بالنسبة للأدوات المنسوبة بمعرفة شركة تابعة لمؤسسة مشتركة أو شركة شقيقة - والفائدة للتحويل إلى أسهم عادية في رأس مال المنشأة التي تعرض فوائدها المالية - فتدخل ضمن أسهمها العادية المحتملة بفرض حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" لهذه المنشأة. وتعامل بنفس الأسلوب عقود خيارات أو حقوق التي تصدرها شركة تابعة أو مؤسسة مشتركة أو شركة شقيقة - والتي تدخل لحايلها الحق في شراء أسهم عادية في رأس مال المنشأة التي تعرض فوائدها المالية - حيث تدخل ضمن أسهمها العادية المحتملة عند حساب الفوائد المجمعة لهذه المنشأة عن "النصيب المخفض للسهم في الأرباح".

١٢١- لأغراض تحديد مدى تأثير "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" - للمنشأة التي تعرض فوائدها المالية - بما تمسكه تلك المنشأة من أدوات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية في رأس مال شركة تابعة أو مؤسسة مشتركة أو شركة شقيقة، عندئذ يفرض أن الأدوات المنسوبة بمعرفة تلك المنشأة قد تحولت ولن تبسط (الأرباح أو الخسائر المنسوبة لمالك الأسهم العادية للمنشأة الأم) قد أجريت عليه للتسويات اللازمة "طبعة الفقرة ٣٣". وبالإضافة إلى تلك التسويات تقوم المنشأة التي تعرض فوائدها المالية بتعديل تبسط أيضاً بأي تغيير - في الأرباح أو الخسائر المثبتة بمعرفتها (مثل الدخل من توزيعات لأرباح الأسهم أو الدخل الناتج من تطبيق طريقة حقوق الملكية) - يكون مترتباً على زيادة في عدد الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة أو المؤسسة المشتركة أو الشركة الشقيقة نتيجة للتحويل المفترض لتلك الأدوات، ولا يتأثر المقام في المعادلة المستخدمة في حساب "النصيب المخفض للسهم في الأرباح" حيث لن يتغير عدد الأسهم العادية القائمة للمنشأة التي تعرض فوائدها المالية من التحويل المفترض لتلك الأدوات.

أدوات حقوق الملكية المشاركة والأرباح العادية المكونة من فئتين

١٢٢- تتلزم المنشآت المؤسسية في جمهورية مصر العربية بتطبيق أحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة المنظمة لأنواع إصدارات أدوات حقوق الملكية (مثل أسهم وحصة رأس المال للمصدر وما في حكمهما) وحقوق (بما في ذلك حقوق المشاركة في توزيعات الأرباح) والالتزامات للصيغة بتلك الأنواع. هذا وتنقسم حقوق ملكية بعض المنشآت - على خلاف ذلك - ما يلي:

(١٠) في شري الأرباح أو الخسائر المنسوبة لمالك الأسهم العادية للمنشأة الأم. هذه الأدوات أو أدوات أخرى التي تفرقت تجري تعلق بالأسهم العادية المنسوبة لفائدة التحويل والمصدرية بحسب تلك المنطوق والتي يتم "مرواتها نتيجة للأرباح" بتحويل تلك الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية في رأس مال شركة تابعة أو مؤسسة مشتركة أو شركة شقيقة ضمن التسوية وذلك وفقاً لما هو دال: "تصنيفاً بالفقرة ٣٣" من صلب المعيار.

ج- يتم نسبة إجمالي الأرباح أو الخسائر المخصصة لكل فئة من فئات أداة حقوق الملكية على عدد 'الأنواع القائمة التي خصصت لها الأرباح من أجل تحديد 'نصيب السهم في الأرباح' لكافة.

و. لغرض حساب 'النصيب المخفض للسهم في الأرباح' فإن كل الأسهم العادية للمحتلة - وقتي افترض أنها قد أصدرت - تدخل ضمن الأسهم العادية القائمة.

الأسهم للمسندة جزئياً

١٥- عندما تُصدر 'سهم عادية' ولا تكون قيمتها مسددة بالكامل، تعامل هذه الأسهم عند حساب 'النصيب المخفض للسهم في الأرباح' كمسحور من السهم العادي وذلك في حدود ما إذا كان لها الحق في المشاركة في التوزيعات خلال الفترة مقارنةً بسهم عادي مسدد قيمته بالكامل.

١٦- تعامل هذه الأسهم 'لمسد جزء' من قيمتها بنفس الطريقة التي تعامل بها العيول أو العفوق عند حساب 'النصيب المخفض للسهم في الأرباح' وذلك إلى المدى الذي لا يكون فيه لتلك الأسهم الحق في المشاركة في التوزيعات خلال الفترة. ويُفترض أن الرصيد غير المسدد من قيمة تلك الأسهم يمثل مستحقات استخدمت في شراء أسهم عادية^(١٢). ويُعد عدد الأسهم الذي يدخل ضمن 'النصيب المخفض للسهم في الأرباح' هو الفرق بين عدد الأسهم المكتتب فيها وعدد الأسهم المفترض أن يتم شرائها^(١٣).

(١٢) يُفترض أن الجزء غير المسدد من قيمة تلك الموصية من الأسهم نفس الطريقة التي يعطى بها سعر المسندة للعوول والعفوق. ومن المهم أن يتم الإبلاغ فور المسدد من قيمة كل سهم من الأسهم المسددة جزئياً عن طريق سعر السوق لسهم العادي المسددة بالكامل. إذا على هذه الحالة يُفترض أن حاشية الأسهم العادية المسددة جزئياً يسعون إلى استكمال الجزء غير المسدد من قيمتها للتعويض بالنصيب من الأرباح المتاحة لتلك الأسهم كعملة للمساهة الأم والمسندة بالكامل ومن ثم يفترض أيضاً أن تقوم الشركة باستخدام تلك العملة في شراء أسهم عادية من نظير ما تُعري على أسهم متوسط سعر السوق للسهم العادي خلال الفترة وتكفي لتساقط الفرق بين (أ) عدد الأسهم التي يمكن على الشركة أن تصدرها طبقاً لشرط الاكتتاب المفترض أن لها حاشية الأسهم العادية باستكمال السهم المستندة عليهم و(ب) عدد الأسهم التي يفترض أن تقوم الشركة بشراؤها من السوق لتغطية الأسهم التي سيتم إصدارها - وبما أن هذا الفرق هو عدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة عند حساب 'النصيب المخفض للسهم في الأرباح'.

معايير المحاسبة المصرية رقم (٢٢) نصيب السهم في الأرباح لمثلة توضيحية

توافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصرية رقم (٢١) وتكتفى لا تمثل جزءاً منه

مثال ١ - الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة

المرجع : الفقرات ١٢٣ و ١٥٠ من معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٢)

أصدرت المنشأة (د) أسهم ممتازة متراكمة الموكل غير قابلة للتحويل وغير قابلة للاسترداد من الفئة (أ) بقيمة أسية ١٠٠ في ١ يناير ٢٠٠١. وتتعلق للأسهم الممتازة من الفئة (أ) كوبون توزيعات سنوى تراكمى قدره ٧ للسهم اعتباراً من ٢٠٠٤.

وفى تاريخ الإصدار كان معدل للعائد السنوى للتوزيعات (الكوبون) السائد بالسوق على الأسهم الممتازة من الفئة (أ) هو ٧% سنوياً. لذا فقد تكون المنشأة (د) قد توقعت أن تستلم منحصرات بمبلغ ١٠٠ جم تقريباً عن كل سهم ممتاز من أسهم الفئة (أ) لو أن معدل للعائد السنوى على سهمها وقدره ٧ جم لكل سهم كان هو المعدل السارى فى تاريخ الإصدار.

ومع ذلك ونتيجة لمراعاة شروط سداد للعائد السنوى فقد تم إصدار الأسهم الممتازة من الفئة (أ) بقيمة ٨١,٦٢ جم لكل سهم - أى بخسب إصدار قدره ١٨,٣٧ جم للسهم للوحد. ويمكن للتوصل إلى كيفية تحديد سعر الإصدار للسهم وذلك عن طريق حساب القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ جم مخصراً بمعدل عائد سنوى ٧% على مدار فترة ثلاث سنوات.

ونظراً لأن تلك الأسهم مصنفة كأدوات حقوق ملكية - لذا يتم استهلاك خسب الإصدار الأسمى على الأرباح المستحقة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ويتم معاملته كتوزيع على الأسهم الممتازة لأغراض حساب نصيب السهم فى الأرباح. ومن أجل حساب للنصيب الأساسى للسهم فى الأرباح يتم خصم للعائد السنوى التالى لكل سهم مستقر من الفئة (أ) لتحديد الأرباح أو الخسائر المتسوية لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

٣٧٢ الرقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في ٩ يوليو سنة ٢٠١٥

السنة	القيمة الدفترية للأسهم المتداولة من الفئة أ في ١ يناير	التوزيع المصنوع ١ للأسهم المتداولة من الفئة أ في ٣١ ديسمبر	القيمة الدفترية للأسهم المتداولة من الفئة أ في ٣١ ديسمبر	التوزيعات المدققة
٢٠٠١	٨١,٦٣	٥,٧٦	٨٧,٣٩	--
٢٠٠٢	٨٧,٣٩	٦,١٢	٩٣,٥١	--
٢٠٠٣	٩٣,٥١	٦,٥٤	١٠٠	--
بعد ذلك	١٠٠	٧	١٠٧	(٧)

مثال ٢ - المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

المرجع: الفقرات من ١٩٠ إلى ٢١٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)

١ يناير ٢٠٠١	الرصيد في بداية السنة	الأسهم المعتمدة	أسهم الخزينة	الأسهم القائمة
٢٠٠١ مايو ٢١	إصدار لأسهم جديدة بمقابل نقدى	٨٠٠	=	٢٥٠٠
١ ديسمبر ٢٠٠١	شراء نقدى لأسهم خزينة	--	٢٥٠	٢ ٢٥٠
٣١ ديسمبر ٢٠٠١	الرصيد في نهاية السنة	٢٨٠٠	٥٥٠	٢٢٥٠

حساب المتوسط المرجح:

$$(١٧٠٠ \times ١٢/٥) + (٢٥٠٠ \times ١٢/٦) + (٢٢٥٠ \times ١٢/١) - (٢١٤٦ \times ٢ \text{ سهم أو})$$

$$(١٧٠٠ \times ١٢/١٢) + (٨٠٠ \times ١٢/٧) - (٢٢٥٠ \times ١٢/١) - (٢١٤٦ \times ٢ \text{ سهم})$$

أ على أساس معدل ٢٥٪

ب تمثل القيمة الدفترية قبل سداد التوزيعات

مثال ٣ - الإصدار المجاني

المرجع: الفقرات ٢٩٠ و ٢٩١ (أ) و ٢٩٨ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢)

٢٠٠٠	الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية في المنشأة الأم لعام ١٨٠٠ جم
٢٠٠١	الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية في المنشأة الأم لعام ٦٠٠ جم
٢٠٠١	الأسمم العادية لقائمة حتى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١
٢٠٠١	إصدار أسهم مجانية ١ أكتوبر ٢٠٠١
٢٠٠١	٢ سهم عادي لكل سهم عادي قائم في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١ ٢٠٠ × ٢ = ٤٠٠
٢٠٠١	النصيب الأساسي للسهم في الأرباح ٢٠٠١ $\frac{٦٠٠}{(٢٠٠+٢٠٠)} = ١$ جم
٢٠٠٠	النصيب الأساسي للسهم في الأرباح ٢٠٠٠ $\frac{١٨٠٠}{(٢٠٠+٢٠٠)} = ٠.٩٠$ جم

ولأن إصدار الأسهم المجانية كان بدون مقابل، لذا يملأ ذلك الإصدار كما لو كان قد حدث قبل بداية ٢٠٠٠ (بومي لمدة فترة مقارنة يتم عرضها).

مثال ٤ - إصدار ذًا حقوق (حقوق لكتتاب)

المرجع: الفقرات ٢٩١ و ٢٩٧ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) والفقرة ٢٩١ من الملحق (أ)

	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية المنشأة الأم	١٠٠٠ جم	١٥٠٠ جم	١٨٠٠ جم
الأسمم القائمة قبل	٥٠٠ سهم		

الإصدار ذي الحقوق	
شروط الإصدار ذي الحقوق	سهم واحد جديد لكل ٥ أسهم قائمة (إجمالي ١٠٠ سهم جديد) سعر الممارسة : ٥ ج تاريخ الإصدار ذي الحقوق ١ يناير ٢٠١١ أقر تاريخ لممارسة الحقوق : ١ مارس ٢٠١١
سعر السوق للسهم قواعد الولد في ممارسة الحقوق مباشرة في ١ مارس ٢٠١١	١١ ج
تاريخ التقييم المالي	٣١ ديسمبر

حساب القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق

القيمة العادلة لكافة الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق + إجمالي المبلغ المستلم (المتاحات)

من ممارسة الحقوق

عدد الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق مباشرة + عدد الأسهم المصدرة حال الممارسة

$$(11 \text{ جم} \times 500 \text{ سهم}) + (5 \text{ جم} \times 100 \text{ سهم})$$

$$500 \text{ سهم} + 100 \text{ سهم}$$

القيمة العادلة النظرية لكل سهم عند ممارسة الحقوق = ١٠ ج

حساب معامل التعديل

$$\frac{\text{القيمة العادلة قبل ممارسة الحقوق مباشرة لكل سهم}}{\text{قيمة العادلة النظرية عند ممارسة الحقوق لكل سهم}} = \frac{11 \text{ جم}}{10 \text{ جم}}$$

حساب التصيب الأساسي للسهم في الأرباح

٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٠		
		٢.٢ جم	١١٠٠ جم/٥٠٠ سهم	التصيب الأساسي للسهم في الأرباح كما سبق عرضه ٢٠٠٠
		٢ جم	١٠٠٠ جم (٥٠٠ سهم × ١.١)	التصيب الأساسي للسهم في الأرباح لعام ٢٠٠٠ للمعاد عرضه بسبب الإصدار ذي حقوق
	٢.٥٤ جم		١٥٠٠ جم (٥٠٠ سهم × ١.١ × ١.١) - (٦٠٠ سهم × ١.١)	التصيب الأساسي للسهم في الأرباح لعام ٢٠٠١ في تلك آثار الإصدار ذو الحقوق
		٢ جم	١٨٠٠ جم/٦٠٠	التصيب الأساسي للسهم في الأرباح لعام ٢٠٠٢

مثال ٥ - آثار خيارات الأسهم على التصيب المخفض للسهم في الأرباح

المرجع: ففقرات من ٤٥ إلى ٤٧ من معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٢)

٢٠٠٠ - ٢٠٠١ جم	أرباح المسوب إلى ملكة الأسهم الناتجة للمشاء الأم لعام ٢٠٠١
٥٠٠ - ٥٠٠ سهم	المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال عام ٢٠٠١
٢٠ جم	متوسط سعر السوق لسهم عادي واحد خلال العام
١٠٠ - ١٠٠ سهم	المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة بموجب الخيار خلال عام ٢٠٠١
١٥ جم	سعر المسطرة للأسهم القائمة بموجب الخيار خلال عام ٢٠٠١

حساب نصيب السهم في الأرباح

الأرباح	السهم	لكل سهم
١٢٠٠٠٠٠ جم		أرباح الموزع إلى ملاك الأسهم العادية للمساهة الأم خلال عام ٢٠٠١
	٥٠٠٠٠٠ سهم	المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال عام ٢٠٠١
		نصيب لأسير السهم في الأرباح ٢,٤ جم
	١٠٠٠٠٠	المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة بموجب اختيار
(أ)	(٧٥٠٠٠)	المتوسط المرجح لعدد الأسهم التي كان يمكن لها أن تصدر بمتوسط سعر السوق: (١٠٠٠٠٠ سهم ١٥K جم) = ٢٠٠ جم
١٢٠٠٠٠٠ جم	٥٦٥٠٠٠	نصيب السهم للمخفض في الأرباح ٢,٢٩ جم

(أ) لم تقرر زيادة على الأرباح لأن إجمالي عدد الأسهم زاد فقط بحدود عدد الأسهم المخزونة لكونه أصدرت بدون مقابل وعندها يحد بـ ٢٥٠٠٠ سهم لإرجاع الفترة ٢٠١٦ من المصارف.

مثال ٥ أ- تحديد سعر الممارسة لخيارات الأسهم الممنوحة للعاملين

١٠٠٠ خيار	المتوسط المرجح لعدد خيارات الأسهم غير المكتسبة بعد لكل موظف
١٢٠٠ جم	المتوسط المرجح للمبلغ المطلوب الاعتراف به لكل موظف خلال الفترة للمتبقة حتى تاريخ اكتساب الحق في ممارسة خيارات الأسهم (وهي تلك الخيارات الممنوحة للعاملين عن الخدمات التي ينبغي عليهم تقديمها للمساهة كمقابل لتلك الخيارات) والمحدد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "الممارسات المبينة على أسهم"
١٥ جم	سعر الممارسة للتقدي لخيارات الأسهم غير المكتسبة بعد (أ)

حساب سعر الممارسة المعدل

١٢٠٠ جم	القيمة المعدلة للخدمات التي من المقرر تقديمها لاكتساب الخيارات لكل موظف:
٢٠ جم	القيمة المعدلة للخدمات التي من المقرر تقديمها لاكتساب الخيارات لكل موظف لكل خيار: (١,٠٠٠ = ١٠٠٠)
١٦,٢٠ جم	سعر الممارسة المعدل - هو إجمالي سعر الممارسة لخيارات الأسهم (١٥ جم + ١,٢٠ جم)

(أ) يقصد بسعر الممارسة التقدي لخيارات الأسهم هو ذلك السعر الذي ينبغي على حامل الخيار سداده نقداً كمقابل لاكتساب الأسهم (المقررة بموجب القرار) وذلك حال ممارسة ذلك الخيار - فلا كانت خيارات الأسهم بمنحة للعاملين بالمساهة وتشترط لاكتساب الحق فيها قيام الموظف بالاستمرار في تلبية خدماته للمساهة هناك فترة محددة منقضية عنها عندئذ فإن تكلفة ممارسة الخيار من قبل الموظف تتعدى سعر الممارسة التقدي حيث يدخل في احتسابها أيضاً نصيب كل خيار من القيمة المعدلة للخدمات التي ينبغي على الموظف تقديمها للمساهة خلال الفترة المنقضية عنها (أو حتى بعد التاريخ الذي يكتسب فيه الموظف الحق في ممارسة تلك الخيارات).

مثال ٦- السندات القابلة للتحويل^(٢)

المرجع: الفقرات ٣٣ و ٣٤ و ٣٦ و ٣٩ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢)

١٠٠٤ جم	لإريح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية المنشأة الأم
١,٠٠٠	الأسهم العادية القائمة
١٠٠ جم	للتصيب الأسس للسهم في الأرباح
١٠٠	للسندات القابلة للتحويل
	يتم تحويل كل مجموعة من ١٠ سندات إلى ٣ أسهم عادية
١٠ جم	مصرفوف القائمة عن السنة الحالية والمتعلق بمكون الأثر لم
	من السندات القابلة للتحويل
٤ جم	للضريبة الجارية والمؤجلة المتعلقة بذلك للمصرفوف (القائمة)

ملاحظة: يُخصم مصرفوف القائمة استهلاك الخصم الناتج من الاعتراف الأولي بمصرفوف الأثر لم (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الأثرات السالبة : العرض)

١٠٠٤ جم - ١٠٠ جم - ٤ جم = ١٠٠ جم	لإريح المعدن المنسوب إلى ملاك الأسهم لعادية للمنشأة الأم (بعد رد مصرفوف الفقد المتعلق بمكون الأثر لم يخصم للضريبة المرتبطة بالمصرفوف)
$100 \div 10 = 10 \times 3 = 30$ سهم	عدد الأسهم العادية التي تنشأ عن تحويل السندات
$1000 + 30 = 1030$ سهم	عدد الأسهم العادية المستخدمة في احتساب النصيب المخفض للسهم في الأرباح
١٠١٠ جم - ١٠٣٠ سهم = ٩٨ جم	للتصيب المخفض للسهم في الأرباح

مثال ٧ - الأسهم المشروطة القابلة للإصدار

المرجع: الفقرات ١٩ و ٢٤ و ٢٦ و ٣٧ و ٤١ و ٤٢ و ٥٢ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢)

١٠٠٠٠٠٠٠٠ سهم (ولم تكن هناك خيارات لرحقوق	الأسهم العادية القائمة خلال عام ٢٠٠١
لو فوات قلمة للتحويل قائمة خلال الفترة)	

^(٢) لا يشرح هذا المثال الأسس التي تم بناء عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو ليس تصنيف القائمة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصرفوفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

[illegible]

المسندات في نهاية كل سنة وذلك بحسب فائدة سنوى قدره ٦% مصرى على القيمة الاسمية للمسندات. ويمكن تحويل كل سند - فى أى وقت إلى أن يحل تاريخ الاستحقاق - إلى عدد ٢٥٠ سهم عادى. والمنشأة لتحويل فى نسوية أصل مبلغ المسندات القابلة للتحويل إما فى صرور أسهم عادية أو نقداً.

وفى تاريخ إصدار المسندات كن معدل الفائدة للسند فى السوق ليسن معدل بين خيار للتحويل هو ٩% بينما كل سعر السوق للسهم العادى الواحد هو ٣ جنيه مصرى-وقدما إلى بعض اللياقات عن الأسهم للعادية القائمة والمسندات المصدرة - ويتجامل هذا للمثل تكثير ضريبة الدخل.

فربح المسوب إلى ملكك الأسهم العادية للمنشاء الأم عن عام ١ ٠٠٠ ٠٠٠ حد
الأسهم العادية القائمة ١٠٠٠٠٠٠٠٠ سهم
المسندات القابلة للتحويل القائمة ٢٠٠٠٠ سند

تحصيل مفضل بسند مسندات بين:

مكون الالتزام ١ ٨٢٨ ١٢٢ جم (١)
مكون حقوق الملكية ١٥١ ٨٧٨ جم (٢)

٢٠٠ ٠٠٠ أجم

(١) يمثل هذا المبلغ القيمة الحالية لأصل المسندات البالغ قدره ٢ مليون جنيه مصرى والمستحق القسدا فى نهاية الثلاث سنوات بالإضافة للقيمة الحالية لفائدة سنوية قدرها ١٢٠ ٠٠٠ جنيه مصرى مستحقة السدا فى نهاية كل سنة من الثلاث سنوات والمستخدم معدل خصم سنوى قدره ٩%.

(٢) هذه المسندات القابلة للتحويل إلى سهم عادية تعد من الأدوات الدركية ويتم تسديد مكوناتها من التزام وحقوق ملكية وفقاً لمبدأ المحاسبة لمصرى رقم (٢٥) الأدوات المالية: المرحله، وطبقاً لمتطلبات تلك المعيار يتم الاعتراف بهذه المالية باعتبارها تمثل القيمة النظرية الأولية لمكوني الالتزام وحقوق الملكية - علماً بأن لمبلغ المخصص على خيار التحويل (المنشأة المصدرة) كمكون حقوق ملكية بعد بمثابة إضافة لحقوق الملكية ولا يتم تعديله لاحقاً.

التصويب الأساسى للسهم فى الأرباح فى السنة الأولى:

$$\frac{١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ جم}}{١٠٢٠٠٠٠٠٠ \text{ سهم}} = ٠,٨٢ \text{ جم لكل سهم عادى}$$

التصويب المتخصص للسهم فى الأرباح فى السنة الأولى:

يقترن من أن المنشأة المصدرة ستقوم بشسوية العقد وذلك بإصدار أسهم عادية ولذا يتم احتساب الأثر المزدى للتخصيص وفقاً للفقرة "٥٩" من المعيار -

$$\frac{١٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه مصرى} + ١٦٦٣٣١ \text{ جنيه مصرى}^{(١)}}{١٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ سهم} + ١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ سهم}^{(٢)}} = ٠,١٩ \text{ جم لكل سهم عادى}$$

١- يُحلل الربح بنسبته بمبلغ الفائدة المتراكم وقدره ١٦٦ ٣٣١ جنيه مصرى والمسبوبة على القيمة النظرية الأولية لمكون الالتزام نتيجة لمرور سنة زمنية - أو يتم رد مبلغ الفائدة للمصلحة المستحقة على مكون الالتزام والمعرف به كمصرف فى الأرباح أو الخصم خلال الفترة (١ ٨٢٨ ١٢٢ جنيه مصرى) × ٩%.

٢- ٥١٠٠٠٠٠٠ سهم عاى = ٢٥٠ سهم عادى × ٢١٠٠٠ سند قابل للتحويل

مثال ٩ - حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم: تحديد الترتيب الذي تدخل على أسلسه الكموات ذات الأثر المؤدى للتخفيض في المقام^(١)

المرجع الأولي: لفقرة '٤٤' من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢)
المرجع الثانوي: الفقرات '١٠' و'١٢' و'١٩' و'٢١-٢٢' و'٢٦' و'٤٩' و'٤٧' و'٤٩' و'٥٠' من معيار المحاسبة المصري 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 ملك	١٠,٠٠٠,٠٠٠
الأسم العادية للمنشأة الأم	
الفرصة من الصفات غير المستمرة المنسوبة إلى	(١,٠٠٠,٠٠٠)
المنشأة الأم	
الأرباح المنسوبة إلى ملك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٦,٠٠٠,٠٠٠
الأسم العادية القائمة	٢,٠٠٠,٠٠٠
متوسط سعر السوق للمهم العادى الواحد خلال السنة	٢٥,٠٠

الأسم العادية المتخذة

الخيارات	١٠٠,٠٠٠ سعر ممارسة قدره ٦٠ جم
الأسم الممتازة القائمة للتحويل	٨٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة اسمية قدرها
	١٠٠ جم وتستحق كويون 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 ست منها قابل للتحويل
	إلى عدد ٢٠ سهم عادى. ولا يوجد
	مستهلك لعلاوة أو خصم يؤثر في تحديد
	مصرف الفائدة
معدل تضريبية	٤٠%

(١) لا يشرح هنا المثال الأسس التي تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية لقليلة التحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو اسم تصنيف الفائدة والتوزيعات المنحقة بذلك لأنواع كمصروفات بذاتة الدخل أو حسن حقوق الملكية طبقاً لمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

الزيادة في الأرباح المضمومة لمالك الأسهم العادية عند تحويل الأسهم العادية المحتملة

نوع الأسهم العادية المحتملة	كيفية الحساب	الزيادة في الأرباح نتيجة	الزيادة في عدد الأسهم العادية	الأرباح الإضافية على كل سهم إضافي بالحجم
تغييرات - زيادة في الأرباح - الأسهم الإضافية المصدرة بدون مقابل	$100,000 \times (75 \text{ عم} - 10 \text{ عم}) \div 75 \text{ عم}$	صفر	٢٠,٠٠٠	صفر
الأسهم المستقرة تقليلة للتحويل - زيادة في لربح - الأسهم الإضافية	$800,000 \times 100 \times 0.08$	٦٤٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠	٤,٠٠٠ عم
مستندات الفائدة للتحويل بمعدل عائد ٥% - زيادة في لربح - الأسهم الإضافية	$8,000,000 \times 2$ $1,000,000 \times 100 \times 0.05$ $\times (1 - 0.40)$ $20 \times 1,000,000$	٣,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠ عم

وبناء على النتائج التي تظهر بالجدول السابق يسمح الترتيب التالي ينبغي على أن تدرج على لائحة الأرباح ذات الأثر المؤبد للتخفيض في مقام المعاملة على النحو التالي:-

١. التغييرات

٢. المستندات المفيدة للتحويل بمعدل عائد ٥%

٣. الأسهم المستقرة لتقليلة للتحويل

حساب التوزيع لمخفض للسهم في الأرباح

الأرباح من العمليات		المعمرة المسورة إلى		ملاك الأسهم العادية	
للمعمرة الأم		لأسهم العادية		لكل سهم	
(الرغم الحكم)					
جنيه مصري		جنيه مصري			
١٥.٠٠٠.٠٠٠		٢.٠٠٠.٠٠٠		٥.٠٠	
--		٢٠.٠٠٠			
١٥.٠٠٠.٠٠٠		٢.٠٢٠.٠٠٠		٤.٩٥	
٣.٠٠٠.٠٠٠		٢.٠٠٠.٠٠٠			
١٣.٠٠٠.٠٠٠		٤.٠٢٠.٠٠٠		٢.٩٢	
٦.١٠٠.٠٠٠		١.٩٠٠.٠٠٠			
١٩.١٠٠.٠٠٠		٥.٩٢٠.٠٠٠		٢.٩٥	

ونظراً لأن التوزيع لمخفض للسهم في الأرباح يتزايد مع دخول الأسهم للممتازة القابلة للتحويل في الاعتبار (ارتفع من ٣.٩٢ جم إلى ٣.٤٥ جم) لذا تعد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ذات أثر معضد للتخفيض ويتم تجاهلها عند حساب التوزيع لمخفض للسهم في الأرباح. ولذلك يكون التوزيع المخفض للسهم في الأرباح بالنسبة للأرباح من هيكلة المعمرة هو ٣.٩٢ جم ويتم عرض كل من التوزيع الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح كما يلي:

التوزيع الأساسي للسهم في الأرباح	التوزيع المخفض للسهم في الأرباح
(جنيه مصري)	(جنيه مصري)
٥.٠٠	٣.٩٢
الأرباح من هيكلة المعمرة	
المسورة إلى ملاك الأسهم العادية	
تمتلك الأم	
٣.٩٢ (٣.٩٢)	
المسورة من هيكلة المعمرة	
المسورة إلى ملاك الأسهم العادية	
تمتلك الأم	
٣.٩٢ (٣.٩٢)	
الأرباح للمعمرة في ملاك الأسهم	
العادية تمتلك الأم	

(١) (١٥.٠٠٠.٠٠٠ - ٢.٠٠٠.٠٠٠) = ١٣.٠٠٠.٠٠٠ (جنيه مصري) = ١٣.٠٠ (جم)

(٢) (١٥.٠٠٠.٠٠٠ - ١.٩٠٠.٠٠٠) = ١٣.١٠٠.٠٠٠ (جنيه مصري) = ١٣.١٠ (جم)

(٣) ١٥.٠٠٠.٠٠٠ - ١٣.٠٠٠.٠٠٠ = ٢.٠٠٠ (جنيه مصري) = ٢.٠٠ (جم)

(٤) (١٥.٠٠٠.٠٠٠ - ٢.٠٠٠.٠٠٠) + ٢.٠٢٠.٠٠٠ = ١٥.٠٢٠.٠٠٠ (جنيه مصري) = ١٥.٠٢ (جم)

مثل ١٠ – أرباح شركة تابعة: حساب لتخصيب الأسس والمخصص للسهم في الأرباح^(٩)
المرجع: قفقرات ٤٠٠* و ١١١* و ١١٢* من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) والملحق (أ)

للمنشأة الأم:	
الأرباح المصنوعة كمالك الأسهم العادية	١٢.٠٠٠ جنيه مصري (لا تخصم فيه حصة من
للمنشأة الأم	الشركة التابعة أو توزيعات أرباح كسهم مستدة من قبلها)
الأسهم العادية القائمة	١٠.٠٠٠
أرباح الشركة التابعة المملوكة للمنشأة الأم	٨٠٠ سهم عادي
	٣٠ حق قابض للمعاملة لشراء أسهم عادية في
	لشركة التابعة
	٢٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل
للشركة التابعة:	
الأرباح	٥.٤٠٠ جنيه مصري
الأسهم العادية القائمة	١.٠٠٠
الحقوق	١.٥٠ حق قابض للمعاملة لشراء أسهم عادية في
	لشركة التابعة
سعر المعاملة	٦٠ جنيه مصري
متوسط سعر السوق للسهم العادي الواحد	٢٠ جنيه مصري
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٠٠ سهم كل منها قابل للتحويل إلى سهم عادي
	واحد
عائد التوزيعات على الأسهم الممتازة	١.٠٠ جنيه مصري لكل سهم

لم تتم معاملات بين شركات المجموعة تستدعي للقيام بإجراء قيود إلغاء أو تصحيحات إلا فيما يتعلق بتوزيعات الأرباح – كما تم إقفال ضريبة الدخل لأغراض هذا المثال.

(٩) لا يشرح هذا المثال الأسس التي تم بناء عليها تصنيف مكونات الأرباح المالية القليلة للتحويل ما بين الشركات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفوائد والتوزيعات المتعلقة بتلك الأرباح المستوفات بغرامة الدخل أو حسم حقوقي الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٦٥).

تصيب السهم في الأرباح بالشركة الثانية

للتصيب الأساسي للسهم في الأرباح هو ٥,٠٠٠ جنيه مصري	٥٠٠ : ٥٠٠ جنيه مصري ^(١) -
تم حسابه كما يلي :-	٤٠٠ : ٤٠٠ جنيه مصري ^(٢)
	٢١,٠٠٠
للتصيب المتخصص للسهم في الأرباح هو ٣,٦٦ جنيه مصري	٤٠٠ : ٤٠٠ جنيه مصري ^(٣)
تم حسابه كما يلي :-	(٤٠٠ + ١,٠٠٠ + ٣,٦٦) = ٤,٠٦٦

تصيب السهم في الأرباح للمجموعة

للتصيب الأساسي للسهم في الأرباح هو ١,٩٣ جم وتم حسابه كما يلي :-	١٢,٠٠٠ : ١٢,٠٠٠ جنيه مصري ^(١) + ٤,٢٠٠ : ٤,٢٠٠ جنيه مصري ^(٢)
	١٣,٢٠٠

للتصيب المتخصص للسهم في الأرباح هو ١,٦٦ جم وتم حسابه كما يلي :-	١٢,٠٠٠ : ١٢,٠٠٠ جنيه مصري + ١٢,٩٢٨ : ١٢,٩٢٨ جنيه مصري ^(١) + ٥٥ : ٥٥ جنيه مصري ^(٢)
	١٣,٩٨٠ + ١٣,٩٨٠
	٢٧,٩٦٠

- (١) أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى ملاك أسهمها العادية
- (٢) توزيعات المنفعة من الشركة التابعة على أسهمها الممتازة لفائدة التمويل وللخدمة كحقوق ملكية (مبني من المفترض أن تكون التوزيعات على أسهمها الممتازة المنسوبة كإلزام قد خصمت على فائدة الدين قبل الوصول إلى الأرباح من الصلوات المستمرة المنسوبة لملاك أسهمها العادية) والتي تظهر ضمن استثمارات
- (٣) الأسهم العادية لفائدة الشركة التابعة
- (٤) تمت أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى ملاك أسهمها العادية بعد تعويضها بالتوزيعات المخصصة على أسهمها الممتازة لفائدة التمويل (رد التوزيعات التي حق حصتها عند حساب التصيب الأساسي للسهم في الأرباح) بافراض أن الأسهم الممتازة قد تحولت إلى أسهم عادية وذلك من أجل حساب التصيب المتخصص للسهم في الأرباح (أي ٥٠٠٠ - ٥٠٠ = ٤٥٠٠ جم)
- (٥) عدد الأسهم الإسهامية القائمة من آخر تاريخ حاسبة الميزانية وتم حسابه كما يلي: [٢٠٠ جم - ١٠٠ جم] + ١٠٠ جم = ٢٠٠ جم
- (٦) الأسهم العادية للشركة التابعة المستحق أن تكون فائدة من تحويل الأسهم الممتازة لفائدة التمويل إلى أسهم عادية - وتم حسابه كما يلي: ٤٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل × معامل التحويل الواحد صحيح = ٤٠٠ سهم
- (٧) أرباح المنشأة الأم المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم
- (٨) حصة من أرباح الشركة التابعة التي ينبغي أن تدخل في حساب التصيب الأساسي للسهم في الأرباح لجميعها كما يلي: [(عدد الأسهم العادية التي تمتلكها المنشأة الأم من الشركة التابعة × التصيب الأساسي للسهم في الأرباح للشركة التابعة) ÷ (عدد الأسهم الممتازة التي تمتلكها المنشأة الأم من الشركة التابعة × التوزيعات المخصصة من الشركة التابعة على كل سهم من أسهمها الممتازة)] = (٨٠٠ سهم عادي × ٥ جم) ÷ (٣٠٠ سهم ممتاز × ١ جم) = ١٣,٢٠٠ جم
- (٩) الأسهم العادية لفائدة المنشأة الأم
- (١٠) فائدة أرباح المنشأة الأم من التصيب المتخصص لأسهم الشركة التابعة في الأرباح والمنسوبة إلى الأسهم العادية للشركة التابعة - وتم حسابه كما يلي: (٨٠٠ سهم عادي × ١٣,٢٠٠ جم عادي) ÷ (٣٠٠ سهم عادي × ٣,٦٦ جم عادي) = ٣,٦٦ جم لكل سهم
- (١١) الحصة النسبية للمنشأة الأم من التصيب المتخصص لأسهم الشركة التابعة في الأرباح والمنسوبة إلى الأسهم العادية للمنشأة الأم تتأثر من مزاولة الشركة لفائدة - ويتم حسابه كما يلي: (٣٠٠ مق - ١٨٠ حق) ÷ (٢٤٠ سهم عادي + ١٥٠ حق) = ١,٦٦ جم عادي
- (١٢) الحصة النسبية للمنشأة الأم من التصيب المتخصص لأسهم الشركة التابعة في الأرباح والمنسوبة إلى الأسهم العادية للمنشأة الأم تتأثر من تحويل الأسهم الممتازة لفائدة التمويل - ويتم حسابه كما يلي: (٢٠٠ سهم ممتاز + ٤٠٠ سهم ممتاز) ÷ (٤٠٠ سهم عادي + ٤٠٠ سهم ممتاز) = ١,٦٦ جم لكل سهم

مثال ١١ - أدوات حقوق الملكية المشتركة والأشهم للعادية المكونة من شئتين^(١)
المرجع: الفقرتان ١٤١ و ١٤٢ من الملحق (أ) لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٢)

الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠٠.٠٠٠ جنيه مصري
الأشهم العادية القائمة	١٠.٠٠٠
الأشهم الممتازة غير القابلة للتحويل	٦.٠٠٠
الكوبون السنوي للتوزيعات غير المجمعة على الأسهم الممتازة	٥.٥٠ جنيه مصري لكل سهم
(يتم قبل سداد أي توزيعات على الأسهم العادية)	

تشارك الأسهم الممتازة مع الأسهم العادية في أية أرباح إضافية بنسبة ٨٠:٢٠ وذلك بعد أن تكون الأسهم العادية قد حصلت على توزيعات لأرباح بواقع ٢.١٠ جنيه مصري لكل سهم (وبمعنى آخر تُسدد توزيعات لأرباح بواقع ٥.٥٠ جنيه مصري و ٢.١٠ جنيه مصري لكل سهم من الأسهم الممتازة والأشهم العادية على التوالي ثم تشارك الأسهم الممتازة في أية توزيعات إضافية وذلك بأن يحصل كل سهم ممتاز على ١/٢ إجمالي المبلغ المتوقع لكل سهم من الأسهم العادية من تلك التوزيعات الإضافية).

لتوزيعات المتوقعة على الأسهم الممتازة	٣٣.٠٠٠ جم (٥.٥٠ جنيه مصري لكل سهم × ٦.٠٠٠ سهم)
لتوزيعات المتوقعة على الأسهم العادية	٢١.٠٠٠ جم (٢.١٠ جنيه مصري لكل سهم × ١٠.٠٠٠ سهم)

يتم حساب التخصيب الأساسي للسهم في الأرباح على النحو التالي:

جنيه مصري	جنيه مصري
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم للمنشأة الأم	١٠٠.٠٠٠
يخصم منها لتوزيعات المتوقعة على:	
الأشهم الممتازة	٣٣.٠٠٠
الأشهم العادية	٢١.٠٠٠
الأرباح غير الموزعة	(٥٤.٠٠٠)
	٢٦.٠٠٠

(١) لا يشرح هذا المثال الأسس التي تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات العادية لقيمة قليلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المنحقة بذلك لأدوات كمسروقات بدائنة للمنحل أو حسن حقوق الملكية طبقاً لمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

تُخصَّص: 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 عادي = أ
وفترض أن المخصص من الأرباح للعقيدة على كل سهم ممتاز - ب بحيث أن ب - ١/٢ أ كما هو وارد ضمن المعطيات لذا يتم احتساب حصة الأسهم الممتازة والعقيدة في التوزيعات الإضافية كما يلي:
$٤٦.٠٠٠ \text{ ج.م} = (١٠.٠٠٠ \times أ) + (٤/١ \times ٦.٠٠٠ \times أ)$
$٤٦.٠٠٠ \text{ ج.م} = (١٠.٠٠٠ + ٢.٤٠٠) \times أ$
$٤٦.٠٠٠ \text{ ج.م} = ١٢.٤٠٠ \times أ$
$٣.٧١٠ \text{ ج.م} = أ$
ب = ١/٢ أ = ١.٧٥٥ ج.م
ب = ١.٧٥٥ ج.م

نصيب السهم الأساسي في

الأرباح

أسهم ممتازة	أسهم عادية
٥.٤٠ ج.م	٢.١٠ ج.م
١.١٠ ج.م	٤.٠٠ ج.م
٦.٥٠ ج.م	٦.١٠ ج.م

مثال ١٢- حساب وعرض النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح (مثال شامل)^(١)

يوضح هذا المثال كيفية حساب النصيب الأساسي والمخفض للسهم في الأرباح الربح سنوية والمستوية لعام ٢٠٠٦ للمنشأة (البرمي مشاة ذات هيكل رأسمال معقد. ويبلغ مبلغ الربح لو الصدارة من المعلومات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم هو الرقم الحاكم، وفيما يلي العقائق الأخرى المفترضة:

متوسط سعر السوق للأسهم للمشاة: كانت متوسطة أسعار السوق للأسهم العادية لعام ٢٠٠٦ كما يلي :-

الربع الأول ٤٠ جنيه مصري

الربع الثاني ٦٠ جنيه مصري

الربع الثالث ٦٧ جنيه مصري

الربع الرابع ٦٧ جنيه مصري

كما كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة من ١ يوليو إلى ١ ديسمبر ٢٠٠٦ هو ٦٥ جنيه مصري.

(١) لا يخرج هذا المثال الاسمين التي تم بناء عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو ليس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بتأثير الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيير المحاسبة المصرية رقم (٦٥).

أسهم علفية : كان عدد الأسهم للعنبة القائمة في بداية عام ٢٠١١ هو ٥,٠٠٠,٠٠٠ وفي ١ مارس ٢٠١١ أصدر عدد ٢٠٠,٠٠٠ سهم علفى وحصلت قيمته نقداً.

مندات قليلة للتحويل: في الربع الأخير من عام ٢٠٠٠ تم بيع Mandats قليلة للتحويل بمبلغ ١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم تمثل أصل الدين بسعر فائدة سنوى قدره ٥% وتستحق خلال ٢٠ عام وتم تحصيل قيمتها نقداً على أساس قيمة اسمية قدرها ١,٠٠٠ جنيه مصرى للسند. ويستحق سند الفائدة من أول نوفمبر ولول مايو من كل عام (أى يتم سددها بواقع مرتين فى السنة). علماً بأن كل سند قيمته ٠٠٠ جنيه مصرى قبل التحويل إلى ٤٠ سهم علفى. لم تحول أية Mandats فى عام ٢٠٠٠ بينما تم تحويل كامل الإصدار فى ١ أبريل ٢٠٠١ نظراً لقيام المنشأة (أ) باستدعاء الإصدار من صلة قسندات.

أسهم معتزة قليلة للتحويل: في الربع لثاني من عام ٢٠٠١ تم إصدار عدد ٨٠١,٠٠٠ سهم معتز قابل للتحويل مقابل أصول تم شرائها. ويستحق سند كوبون ربع سنوى على كل سهم من الأسهم المعتزة تقابلاً للتحويل قدره ٠,٠٥ جم فى نهاية الفترة لربع سنوية وعلى أساس الأسهم القائمة لى ذلك التاريخ. وبعد كل سهم معتز قليلاً للتحويل إلى سهم علفى واحد ، وقد قام حلفى الأسهم المعتزة بتحويل عدد ٦٠٠,٠٠٠ سهم منها إلى أسهم علفية فى ١ يونيو ٢٠٠١.

الحقوق على ١ يناير ٢٠٠١ تم إصدار حقوق كسواء عدد ٦٠٠,٠٠٠ سهم علفى بسعر ممارسة قدره ٥٥ جنيه مصرى للسهم لمدة ٥ سنوات. وتم ممارسة كافة الحقوق للقنعة فى أول سبتمبر ٢٠٠١.

الخيارات: فى ١ يوليو ٢٠٠١ تم إصدار خيارات كسواء عدد ١,٥٠٠,٠٠٠ سهم علفى بسعر ممارسة قدره ٧٥ جنيه مصرى للسهم لمدة ١٠ سنوات. ولم يتم ممارسة أية خيارات خلال عام ٢٠٠١ نظراً لأن سعر الممارسة للخيارات تجاوز سعر السوق للأسهم العلفية.

معدل الضريبة: كان سعر ضريبة الدخل عن عام ٢٠٠١ هو ٤٠%.

٢٠٠١		الأرباح (الخسائر) النسبية للمسترة المصرية إلى المنشأة الأم ^(١)	الأرباح (الخسائر) النسبية إلى المنشأة الأم
الربع الأول	جنيه مصرى	جنيه مصرى	
	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	
الربع الثانى	٦ ٥٠٠ ٠٠٠	٦ ٥٠٠ ٠٠٠	
الربع الثالث	٦ ٥٠٠ ٠٠٠	(٦ ٠٠٠ ٠٠٠) ^٢	
الربع الرابع	(٧٠٠ ٠٠٠)	(٧٠٠ ٠٠٠)	

(١) يمثل هذا المبلغ الرقم الحكم (قبل تحيله يلكوزيمك على الأسهم القائمة)

(٢) أصغر الربح الثالث من العام عن خسارة من العمليات غير المستمرة بمبلغ ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم (بالعمالى بعد خصم الضريبة)

الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تايح (أ) في ٩ يوليو سنة ٢٠١٥ ٣٨٩

عاد كمال	١١٨١٠.٠٠٠	٩٨٠٠.٠٠٠
الربح الأول من ٢٠٠٩		
صوب للنصيب الأساسي للسهم في الأرباح		جنية مصري
الأرباح من العمليات المستمرة المسبوبة إلى المنشأة الأم		٥٠٠٠.٠٠٠
يفصم : توزيعات على الأسهم الممتازة		(٤٠.٠٠٠) %
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٤٩٠٠.٠٠٠
للأرباح		
من ١ يناير حتى ٢٨ فبراير	٥٠.٠٠٠.٠٠٠	المتوسط
بجندل أسهم عادية في ١ مارس	٢٠٠.٠٠٠	المرجح للأسهم
١ مارس - ٣١ مارس	٥٠.٢٠٠.٠٠٠	٣/٢
المتوسط المرجح لهذه الأسهم		١.٧٢٢.٢٢٢
النصيب الأساسي للسهم في الأرباح		٥٠.٦٦.٦٦٦
حساب النصيب المنقسم للسهم في الأرباح		٠.٩٨ جم
الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٩٦٠.٠٠٠ جنية مصري
يفصم : تأثير التحويلات المقترضة على الأرباح		
التوزيعات على الأسهم الممتازة	٤٠.٠٠٠ جنية مصري	
الفائدة على استندات القفالة للتحويل	٩٠.٠٠٠ جية مصري ^(١)	
(ذات معدل الفائدة ٥%)		
تأثير التحويلات المقترضة	١٣٠.٠٠٠ جنية مصري	
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما في ذلك أثر التحويلات المقترضة)		٥٠.٩٠.٠٠٠ جية مصري
المتوسط المرجح لهذه الأسهم		٥٠.٦٦.٦٦٦
بضاب : فريدة إلى الأسهم من التحويلات المقترضة		
للحقوق ^(٢)		
الأسهم الممتازة لفائدة للتحويل	١٨٠.٠٠٠	
للمنفذات لفائدة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥%)	١٤٨٠.٠٠٠	

(١) ٨٠٠.٠٠٠ سهم ٠.٠٥ جم

(٢) المفترض تحويل الأسهم الممتازة مقابل عدد ٨٠٠.٠٠٠ سهم إلى السهم عادية خلال الربع الأول ولم يؤخذ في الاعتبار ما قام به بعض ملاك تلك الأسهم في ١ يونيو ٢٠٠٩ (أي خلال الربع الثاني من العام) بتحويل ٦٠٠.٠٠٠ سهم معتق إلى ٦٠٠.٠٠٠ عادي.

٣٩٠ الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في ٩ يوليو سنة ٢٠١٥

٢,٢٨٠,٠٠٠	الأسمم العادية المحسطة المؤهلة للتخفيض
٦,٣٤٦,٦٦٦	المتوسط المرجح لمعدل عدد الأسهم
٠,٨٠ جم	النصيب المخفض للسهم في الأرباح

الربيع الثاني من ٢٠٠٦

جنيه مصري	حسب النصيب الأساسي للسهم في الأرباح
٦ ٥٠٠ ٠٠٠	الأرباح من العمليات المستمرة المنوبة إلى المنشأة الأم
(١٠ ٠٠٠) ^(١)	يخصم: توزيعات على الأسهم الممتازة
٦ ٤٩٠ ٠٠٠	الربح المنسوب إلى ملك الأسهم العادية للمنشأة الأم

للتوزيع	الأسمم القائمة	الجزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم
١ أبريل	٥,٢٠٠,٠٠٠		
تحويل للمعدات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥%) للأسهم عادية في ١ أبريل	٤٨٠,٠٠٠		
١ أبريل - ٣١ أبريل	٥,٦٨٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٧٨٦,٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة في ١ يونيو	١٠٠,٠٠٠		
١ يونيو - ٣٠ يونيو	٦,٢٨٠,٠٠٠	٣/١	٢,٠٩٤,٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٥,٨٨٠,٠٠٠
النصيب الأساسي للسهم في الأرباح			١,٦٠ جم

(٣) كل مجموعة من أدوات تمويلها الاسمية ١٠٠٠ جم قابلة للتحويل إلى ٤٠ سهم عادي (١٢٠٠٠,٠٠٠ جم + ١٠٠٠ جم) (٤٠ - ٣).
(١) تصرف التوزيعات للأسهم الممتازة في نهاية كل فترة ربح سنوية بحسب عدد الأسهم القائم منها في تلك التاريخ وبغلافه
أن الربح الثاني من لعدد شدة لحد حملة الأسهم الممتازة يتحول ٦٠٠,٠٠٠ سهم ممتاز إلى أسهم عادية بتاريخ ١ يونيو
'٢٠٠٠ - لذا يصبح عدد الأسهم الممتازة القائمة ٨٠٠,٠٠٠ من ١ يونيو ٢٠٠١ (لم يتغير عددها حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠١)
هو ٢٠٠,٠٠٠ تتحقق صرف توزيعات منها (٨٠٠,٠٠٠ سهم - ٦٠٠,٠٠٠ سهم) (١,٠٠٥ جنيه مصري).

حساب النصيب المقتصر للسيد في الأرباح	
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنتشة الأم	١٠.٠٠٠ ٦ جنيه مصري
بضائف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح	
توزيعات على الأسهم المنتزة	١٠.٠٠٠ ٦ جنيه مصري
تأثير التحويلات المفترضة	١٠.٠٠٠
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنتشة الأم (بما في ذلك التحويلات المفترضة)	٦.٥٠٠ ٠٠٠ جنيه مصري
المتوسط المرجح لعدد الأسهم	٥,٨٨٠,٠٠٠
بضائف: الزيادة في الأسهم من التحويلات المفترضة	
تحقوق	١٥٠,٠٠٠
الأسهم المنتزة القابلة للتحويل	٦٠,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم العادية المستلمة عمومية	٦٥٠,٠٠٠
للتخفيض	
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم	٦,٥٣٠,٠٠٠
النصيب المقتصر للسيد في الأرباح	١,٠٠٠

(١) ٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جنيه مصري

(٢) يمكن ملاحظة احتساب عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن الفرض تحويل الحقوق إلى أسهم عادية بتدريج طريقته وذلك بفرض الوصول إلى عدد الأسهم العادية الإضافية التي من المفترض أن يتم إصدارها دون أن يتأثرها مولود إضافية للمنتشة وتحت الطريقة الأم (١) على قصة (١) المحصلة من اقتراض مبررة الحقوق على (٢) متوسط سعر السوق للسهم العادي خلال الفترة ومقارنة الأسهم الناتجة مع إجمالي الأسهم المقرر إصدارها بموجب تلك الحقوق () = ٥٥ جم × ٦٠٠,٠٠٠ سهم = ٦٠ جم = ٢٢,٠٠٠,٠٠٠ جم + ٦٠ جم = ٥٥٠,٠٠٠ سهم تقلبها زيادة في موارد المنتشة ٦٠٠,٠٠٠ سهم - ٥٥٠,٠٠٠ سهم = ٥٠,٠٠٠ سهم إضافي. وتحت الطريقة الثانية على فتوصل إلى القيمة النسبية لسهم المنتشة لكل حق مقارنة بمتوسط سعر السوق للسهم العادي خلال الفترة مع ترجيح الأسهم العادية المقترض إصدارها باستخدام القيمة النسبية لكل حق فتوصل إليها () = ٦٠ جم - ٥٥٠ جم = ١٠ جم = ٦٠٠,٠٠٠ سهم = ٥٠٠,٠٠٠ سهم إضافي.

(٣) ثم احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية الناشئة من الفرض تحويل الأسهم المنتزة إلى أسهم عادية وذلك بتدريج عدد الأسهم المنتزة القابلة للتحويل لأسهم عادية والقائمة خلال الفترة بذلك الجزء من الفترة التي ظل فيها عدد الأسهم المنتزة قائماً حتى حدث التغيير كما ورن () = ٨٠٠,٠٠٠ سهم × ٢/٢ + () = ٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٢/٢ = ٦٠٠,٠٠٠ سهم

الربع ثالث من ١٠٠١

حساب الخصص الأساسي للمهد في الأرباح	جانب مصري
الأرباح من العمليات المستمرة المسبوبة إلى المنشأة الأم	١ - - - - -
ينقسم: للتوزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ - - - - -)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٩٩٠٠٠٠٠
الخسارة من تصنيفات غير مستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم (بعد خصم الضرائب)	(٢ - - - - -)
الخسارة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(١٠٠١٠٠٠٠٠)

تواريخ	الأسهم القائمة	الجزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم
١ يوليو - ٣١ أغسطس	٦٤٢٨٠٠٠٠	٣/٢	٤٤١٨٦٠٦٦٧
ممارسة حقوق في ١ سبتمبر	٦٠٠٠٠٠٠		
١ يوليو - ٣٠ سبتمبر	٦٤٨٨٠٠٠٠	٣/٦	٩٤٩٩٢٠٣٣٣
المتوسط المرجح بعد الأسهم			٦٤٤٨٠٠٠٠
الخصص الأساسي للمهد في الأرباح			٠,١٦٥ جم
الخسارة من العمليات المستمرة			(٠,٣١) جم
الخسارة الكلية			(٠,١٦) جم

حساب النصيب المختصر للسيد في الأرباح	
٩٩٠.٠٠٠	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم
	يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح
٠.٠٠٠ أجنيه مصرى	توزيعات على الأسهم الممتازة
٠.٠٠٠ أجنيه مصرى:	تأثير التحويلات المفترضة
٠.٠٠٠ أجنيه مصرى	الأرباح من العمليات المستمرة للمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما في ذلك أثر التحويلات المفترضة)
(٢.٠٠٠+٠.٠٠١)	للخسارة من عمليات غير مستمرة للمنسوبة إلى المنشأة الأم
(١.٠٠٠+٠.٠٠٠)	للخسارة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بما فيها لأثر التحويلات المفترضة
٩.٤٨٠.٠٠٠	للمتوسط المرجح لعدد الأسهم
	يضاف: زيادة في الأسهم لثلاثة من التحويلات المفترضة
١١.٠١.٥٣٨	المعزوق
٢٠٠.٠٠٠	الأسهم الممتازة القابلة للتحويل
٢٦٦.٥٣٨	الأسهم العادية المحتفل بملج دخلها
٩.٧١١.٥٣٨	للمتوسط المرجح المتدل للأسهم
	للتصويب المختصر للمساهمين في الأرباح
٠.١٥ جم	الأرباح من العمليات المستمرة
(٠.٣١) جم	الخسارة من العمليات غير المستمرة
(٠.١٥) جم	الخسارة للكتابة

$$(١) [(٦٥ \text{ جم} = ٥٥ \text{ جم}) + ٦٥ \text{ جم}] \times ٦٠٠.٠٠٠ \text{ سهم} \times \frac{٣}{٢} = ٩٠.٤٠٨ \text{ سهم} \times \frac{٣}{٢} = ٦٩.٥٣٨ \text{ سهم}.$$

ملاحظة: تم إدراج الأسهم الإضافية الناشئة من التحويلات المقترضة في احتساب منافع التصيب المخفض للمساهمين من العوائد سواء بالنسبة للشركة من العمليات غير المستمرة أو بالنسبة للشركة الكلية على الرغم من أنها ذات أثر مضاد للتخفيض، والسبب في ذلك هو أن الرقم الحاكم (الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة في ملك الأسهم العادية المنشأة الأم والمعدل بالتوزيعات على الأسهم الممتازة) كان موجباً (أي سبب أنه كان ربحاً لونهم شركة).

الربح الرابع من ٢٠٠٦

حساب التصيب الأساسي للمساهمين الأرباح	جنبه مصري
الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	(٧٠٠.٠٠٠)
بصاف: فتوزعت على الأسهم الممتازة	(١٠.٠٠٠)
الشركة المنسوبة في ملك الأسهم العادية المنشأة الأم	(٧١٠.٠٠٠)

التواريخ	الأسهم القائمة	الجزء من الفترة	المعوسط المرجح للأسهم
١ أكتوبر - ٣١ ديسمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	٣/٤	٦,٨٨٠,٠٠٠
المعوسط المرجح لعدد الأسهم			٦,٨٨٠,٠٠٠
التصيب الأساسي والمخفض			
المساهمين الأرباح			
الخسائر العسرية في ملك			
الأسهم العادية المنشأة الأم			(١٠,١٠٠) جم

ملاحظة: لم يتم إدراج الأسهم الإضافية الناشئة من التحويلات المقترضة وذلك عند احتساب مبلغ التصيب المخفض للمساهمين من العوائد سواء بالنسبة للشركة من العمليات غير المستمرة أو بالنسبة للشركة الكلية. والسبب في ذلك هو أن الرقم الحاكم (الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملك الأسهم العادية المنشأة الأم والمعدل بالتوزيعات على الأسهم الممتازة) كان سلبياً (أي سبب أنه كان خسارة وليس ربحاً).

عام كامل ٢٠١١

صاحب النصيب الأساسي للسيد في الأرباح	جنوة مصري
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١١ ٨٠٠ ٠٠٠
يقسم: لتوزيعات على الأسهم المستمرة	(٧٠ ٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١١ ٧٣٠ ٠٠٠
الخصم من عمليات غير المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم بعد خصم لضرر (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	٥٠٠٠٠٠٠٠٠	١٢/٩	٨٢٣٠٢٢٢
إصدار أسهم عادية في ٢١ مارس	٢٠٠٠٠٠٠		
١ مارس - ٣١ مارس	٥٠٢٠٠٠٠٠٠	١٢/٩	٤٧٣٠٣٣٣
تحويل المندات الأقلية للتحويل	٤٨٠٠٠٠٠٠		
(معدل فائدة ٥%) في ١ أبريل	٥٠٦٨٠٠٠٠٠	١٢/٩	٩٤٦٠٦٦٧
١ يونيو - ٢٦ مايو	٦٠٠٠٠٠٠٠		
تحويل الأسهم للممتلزة	٦٠٠٠٠٠٠٠		
١ يونيو	٦٠٦٨٠٠٠٠٠	١٢/٣	١٠٥٧٠٠٠٠٠
١ يونيو - ٣١ أغسطس	٦٠٠٠٠٠٠٠		
ممارسة الخقوق في ١ سبتمبر	٦٠٨٨٠٠٠٠٠	١٢/٤	٢٠٢٩٣٠٣٣٤
١ سبتمبر - ٣١ ديسمبر			٦٠٠٧٦٠٦٦٧
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			
النصيب الأساسي للسيد في الأرباح			
الأرباح من العمليات المستمرة			١٠٩٣
الخصم من العمليات غير			(٠,٢٢)
المستمرة			
الأرباح للكلية			١٠٩٠

(١) نظراً لأن توزيعات الأرباح المستمرة تستحق الحد الأدنى للأرباح المستمرة القائمة في نهاية كل ثلاثة أشهر (بعض القدر من أن حداً ما يتم في نهاية كل سنة لشهر) لذا تم حساب التوزيعات على الأسهم المستمرة خلال العام الكامل كما يلي | توزيعات الربح الأول + توزيعات الربح الثاني + توزيعات الربح الثالث + توزيعات الربح الرابع - (٨٠٠٠٠٠٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠٠٠٠٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠٠٠٠٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠٠٠٠٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) = ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ جم.

حساب النصيب المقرض للسيد في الأرباح

١٦٧٢٠.٠٠٠ جم	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم
٧٠.٠٠٠ جم	يختلف تأثير التحويلات المقترضة على الأرباح
١٩٠.٠٠٠ جم	للتوزيعات على الأسهم الممنولة
١٦٠.٠٠٠ جم	للفقدان على السندات القابلة للتحويل (٥%)
١٨٩٠.٠٠٠ جم	تأثير التحويلات المقترضة
	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما في ذلك أثر فتحويلات المقترضة)
(٢.٠٠٠.٠٠٠) جم	للخسارة من عمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم
٩٨٩٠.٠٠٠ جم	الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فيها أثر متضمن فتحويلات مقترضة)
٦.٠٢٦.٦٦٧	للمتوسط المرجح لعند الأسهم
	بضائفة لزيادة في الأسهم الفائضة عن التحويلات المقترضة
١٤.٨٨٠ (٢)	الحقوق
٤٥٠.٠٠٠ (٣)	الأسهم الممنولة للقابلة للتحويل
١٢٠.٠٠٠ (١)	سندات (٥%) قابلة للتحويل
٥٨٤.٨٨٠	الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض
٦.٦٦٦.٥٤٧	للمتوسط المرجح المعدل لمحد الأسهم
	النصيب المقرض للسيد في الأرباح
١.٢٨	الأرباح من العمليات المستمرة
(٠.٣٠) جم	الخسارة من العمليات غير المستمرة
(١.٤٨) جم	الخسارة الكلية

- (١) $(١٢٠.٠٠٠.٠٠٠ \times ٥\%) / ٤$ معسوماً منه، الفرق بنسبة ٤٠%
 (٢) عند حساب الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المقترض المحقق خلال الفترة المتضمنة من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلي لها في ١ سبتمبر الفترة، متوسط سعر سوق السهم قدره ٥٧,١٢٥ جم خلال الفترة من ٦ يناير حتى ١ سبتمبر، وبالتالي تم حساب عدد الأسهم الإضافية من التحويل الافتراضي تلك الفرق كما يلي: $(٥٧,١٢٥ - ٥٥ = ٢,١٢٥)$ جم
 $٢,١٢٥ \times ٦٠٠.٠٠٠$ سهم = ١٢٨.٠٠٠ سهم
 $١٢٨.٠٠٠ \times ١٢/٨ = ١٤.٨٨٠$ سهم
 (٣) عند الأسهم الإضافية الناشئة عن فتحويلات المقترض للأسهم الممنولة خلال الفترة المتضمنة من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلي تعدد ٦٠٠.٠٠٠ سهم منها في ١ يونيو - (٨٠٠.٠٠٠ سهم $\times ١٢/٥$) + (٢٠٠.٠٠٠ سهم $\times ١٢/٧$)
 (٤) عند الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المقترض للسندات خلال الفترة المتضمنة من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلي لها في ٦ أبريل - $(١٦٠.٠٠٠ - ١٠٠.٠٠٠)$ جم + $(١٠٠.٠٠٠ - ٤٠.٠٠٠)$ سهم $\times ١٢/٣ = ١٦.٠٠٠$ سهم
 $١٦.٠٠٠ \times ١٢/٣ = ٦٤٠.٠٠٠$ سهم

يتضمن الجدول التالي البيانات لربع سنوية والمسنوية للمنشأة الأم (أ) فيما يتعلق بتسبب السهم العلى فى الأرباح. ويهدف هذا الجدول إلى توضيح حقيقة أن مجموع مبالغ تسبب السهم فى الأرباح عن الفترات لربع سنوية الأربعة والولادة بيانات للمنشأة خلال تلك الفترات أن يتسلى بالضرورة مع تسبب السهم فى الأرباح عن قاعم التكاليف والولادة ضمن البيانات السنوية للمنشأة. ومع هذا فإن المعول لا يلزم للمنشأة بالإفصاح عن هذه المعلومات.

الربع لارى	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	عام التلى
جنيه مصرى	جنيه مصرى	جنيه مصرى	جنيه مصرى	جنيه مصرى
لتسبب الأسهمى للسهم فى الأرباح				
١,٤٨	١,١٠	١,١٥	(٠,١٠)	١,٩٣
الأرباح (الخسائر) من العمليات				
للمسترة				
--	--	(٠,٢١)	--	(٠,٣٣)
للمسترة من العمليات غير				
للمسترة				
١,٤٨	١,١٠	(٠,١٦)	(٠,١٠)	١,٦٠
الأرباح (الخسائر)				

لتسبب المعقضى للسهم فى الأرباح				
١,٨٠	١,٠٠	١,١٥	(٠,١٠)	١,٧٨
الأرباح (الخسائر) من العمليات				
للمسترة				
--	--	(٠,٢٠)	--	(٠,٣٠)
للمسترة من العمليات غير				
للمسترة				
١,٨٠	١,٠٠	(٠,١٥)	(٠,١٠)	١,٤٨
الأرباح (الخسائر)				

معييار المراسبة المصرى

رقم (٢٢) المعدل ٢٠١٥

الأصول غير المموسة

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٣) للمعل ٢٠١٥
الأصول غير الملموسة
المحتويات

فقرات

١	هدف المعيار
٢-٧	نطاق المعيار
٨-١٧	تعريفات
٩-١٧	الأصول غير الملموسة
١١-١٢	قابلية الأصل غير الملموس للتعديد
١٣-١٦	للتحكم في الأصل غير الملموس
١٧	للمنافع الاقتصادية المستقبلية
١٨-٦٧	الاعتراف و القياس
٢٥-٣٢	للقضاء الأصل غير الملموس منفرداً
٣٣-٤٣	الافتناء كجزء من جميع الأعمال
٣٥-٤١	قياس القيمة المعادلة للأصل غير الملموس المفتى عند جميع الأعمال
٤٢-٤٣	للفئات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذ.المكتاة
٤٤	الاستحواذ عن طريق منحة حكومية
٤٥-٤٧	تبادل الأصول
٤٨-٥١	الشهرة المولدة داخلياً
٥١-٦٧	الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً
٥٤-٥٦	مرحلة الأبحاث
٥٧-٦٤	مرحلة التطوير
٦٥-٦٧	تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٧١-٦٨	الاعتراف بالمصروف
٧١	للمصروفات السابقة لا يجب الاعتراف بها كإصل
٨٧-٧٦	القياس بعد الاعتراف
٧٤	نموذج للتكلفة
٨٧-٧٥	نموذج إعادة التقييم (ملغاة)
٩٦-٨٨	العمر الإنتاجي
١٠٦-٩٧	الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة
٩٤-٩٧	فترة و طريقة الاستهلاك
١٠٣-١٠٠	القيمة المتبقية
١٠٦-١٠٤	(عادة النظر في فترة الاستهلاك و طريقته
١٠٨-١٠٧	الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة
١١٠-١٠٩	إعادة النظر في تقدير العمر الإنتاجي
١١١	قابلية استرداد القيمة الدفترية - خصائر الاضمحلال
١١٧-١١٢	توقف استغلال الأصول و التصرف فيها
١٢٨-١١٨	الإفصاح
١٢٣-١١٨	علم
١٢٥-١٢٤	قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم (ملغاة)
١٢٧-١٢٦	نظرات الأبحاث و تطوير
١٢٨	معلومات أخرى
	امثلة توضيحية

معيـار للمحاسبة للمصري رقم (٢٣) للمعدل ٢٠١٥ الأصول غير الملموسة

هدفـا المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتناولها على وجه التحديد أي معيار آخر. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط في حالة لوفاء ببعض المتطلبات. ويحدد هذا المعيار أيضاً كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة كما يتطلب إيصاحات 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 التي يغطيها معيار محاسبة آخر.
- (ب) الأصول المالية ، كما جاء تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الأدوات المالية - العرض".
- (ج) الاعتراف وقياس وتقييم أصول التقيب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) "التقيب وتقييم الموارد التعدينية")
- (د) النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير أو استخراج الثروات المعدنية والنفط و الغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة وهنـاق التـمين الخاصة بها .

٣- في حالة وجود معيار محاسبة مصري آخر يتعامل مع نوع خاص من الأصول غير الملموسة ، فتطبق المنشأة ذلك للمعيار الآخر بدلاً من هذا المعيار . فعلى مـيل للمثال لا يطبق هذا المعيار على :

- (أ) الأصول غير الملموسة المكتسبة بفرض البيع في سياق النشاط المعتاد (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاء") .
- (ب) الأصول الضرورية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل") .

(ج) عقود التأجير التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) الخاص بعمليات التأجير التمويلي.

(د) الأصول الناتجة عن مزايها للعاملين (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايها للعاملين").

(هـ) الأصول المالية كما جاء تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) حيث يغطي معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة".

(و) الشهرة الناشئة عن تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

(ز) تكاليف الاقتناء للمؤجلة و الأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقبية بموجب عقود مع شركات تلمين ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين" حيث يحدد تلك المعيار متطلبات الإفصاح لتكاليف الاقتناء للمؤجلة هذه وليس لتلك الأصول غير الملموسة. و بالتالي يطبق هذا المعيار على هذه الأصول غير الملموسة.

(ح) الأصول غير الملموسة غير المتداولة المحفوظ بها لغرض البيع (أو التي تدخل ضمن مجموعة الإستثمارات المعبوة على أنها محفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحفوظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

٤- عندما يتضمن أحد الأصول الملموسة أصول غير ملموسة مثل الأراضي المدمجة (في حالة برمجيات الكمبيوتر)، أو الوثائق القانونية (في حالة تراخيص أو براءة الاختراع أو الأفلام)، يتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصي في تحديد العنصر الذي يتمتع بأهمية أكثر ومن ثم تحديد المعيار واجب التطبيق (معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول ذاتية أو هذا المعيار). فعلى سبيل المثال، فإن برمجيات الكمبيوتر المتعلقة بالتحكم في عمل آلة معينة و التي لا يمكن القيام بعملية التشغيل دونها، يتم اعتبارها جزءاً مكماً لهذه الآلة ويتم معالجتها كأصول ذاتية. وعندما لا يتم اعتبار برمجيات للكمبيوتر جزءاً مكماً 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 مادي ملموس إلا أنها تهدف في المقام الأول إلى تطوير المعرفة وبالتالي يعتبر العنصر المادي مكوناً ثانوياً بالنسبة لمكونات الأصل غير الملموس .

٦- مضافة .

٧- يستثنى من تطبيق أي معيار لحالات و الأنشطة و المعاملات المستحصصة للغاية حتى تظهر فيها موضوعات محاسبية تحتاج إلى معالجة مختلفة. وتظهر هذه الموضوعات عند عملية عن النفقات المتعلقة بالتفتيش عن أو تطوير أو استخراج الثروات المعدنية أو فزيت أو الغاز وذلك في صناعات الاستخراجية وفي حالات عقود التأمين وبالتالي 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 بدء التشغيل) في الصناعات الاستخراجية أو تلك النفقات التي تتحملها شركات التأمين .

تعريفات

٨- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريبن كل منها :
الاستهلاك : هو التحويل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من قيمة الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه .
الأصل هو مورد :

(أ) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة .

و(ب) من المرجح أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة.

القيمة الدفترية : هي قيمة الأصل في قائمة المركز المالي بعد خصم جميع الاستهلاك الخاص به وجميع الفسدة الناتجة عن الإضمحلال.

التكلفة : هي مبلغ النقدية أو ما في حكمها المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل الذي قدم من أجل الحصول على الأصل عند اقتنائه أو إنشائه أو المبالغ الخاص بهذا الأصل عند الاعتراف به أولاً طبقاً للمتطلبات المحددة لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى مثل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) - المدفوعات المبينة على أسهم .

القيمة القابلة للاستهلاك : هي تكلفة الأصل . أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة نفسها القيمة المنقوبة له .

التطوير : هو تطبيق نتائج الأبحاث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما يفرض تقديم إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهري لمواد و أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء في الإنتاج على نطاق تجاري .

القيمة من وجهة نظر المنشأة : هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل ومن المتصور فيه في نهاية العمر الافتراضي له أو التي تتوقع تكبدها عند تسوية التزام .

القيمة العادلة : هي السعر الذي يتم ستملاسه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس .

حساب الإضمحلال : هي الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع إسترداده منه .

الأصل غير الملموس : هو أصل ذا طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادي .

الأصول ذات الطبيعة النقدية : هي الأموال المحتفظ بها والأصول التي سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة .

الأنشطة : هي فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل الجسب وتقييم معرفة علمية أو فنية جديدة .

القيمة المتبقية : هي صافي القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية العمر الإنتاجي للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل في العمر و الحالة المتوقعة له في نهاية العمر الإنتاجي له .

العمر الإنتاجي : هو اما أن يكون :

(أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تستفد 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 إنشاء أو تطوير أو تحسين أو المحافظة على الموارد غير الملموسة مثل المعارف العلمية أو التقنية ، أو عند تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة ، وبراءات اختراع ، أو الملكية الفكرية ، أو السمعة بالسوق والعلامات التجارية بما في ذلك الاسم التجاري وحقوق النشر . ومن الأمثلة الشائعة تليود التي تتضمنها القوانين السابقة . برمجيات الكمبيوتر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع و أفلام الصور المتحركة وفوائده العملاء وحقوق خدمة العملاء الممنوحة لعملائهم وبراءات الاختراع وحقوق التوزيع ولاء العملاء ولاءهم وحصة السوق وحقوق التسويق .

١٠- قد لا تتفق كل البلود المذكورة في الفقرة ٩٠ مع تعريف الأصل غير الملموس من حيث قابلية الأصل للتحديد و إمكانية التحكم فيه ومدى توافر المنافع الاقتصادية للمستقبلية منه . وإذا لم ينطبق تعريف الأصل غير الملموس على أي بند يشمل هذا المعيار فإن نفاذ الحصول على هذا البند لم يعقد ليتجنبه داخلياً يتم معالجتها باعتبارها مصروفات فور إنفاقها . ومع ذلك إذا نتج البند عند جمع وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء ، فإنه يعتبر جزء من الشهرة التي تم إبرؤها في تسريح الاقتناء (راجع الفقرة ٦٨٣).

قابلية الأصل غير الملموس للتحديد

١١- يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد وذلك لفصله عن الشهرة، وتمثل الشهرة فائدة عن جمع وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء فمبلغ الذي يدفعه المشتري متوقعاً حدوث منافع اقتصادية مستقبلية . وربما تنتج هذه المنافع الاقتصادية للمستقبلية من تسفير أصول محددة تم شراؤها كومن أصول قد لا تكون مرهقة للاعتراف بها في قوائم مالية بصورة منفردة والتي يكون المشتري 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 تباعه سواء بشكل منفرد أو مع عقد أو أصل أو التزام ذات صلة .

أو (ب) ينشأ عن حقوق ملكية أو غيرها من الحقوق القانونية بنسب النظر عن مدى إمكانية التنازل عن هذه الحقوق أو فصلها عن المنشأة أو عن أي حقوق أو التزامات أخرى .

التحكم في الأصل غير الملموس

١٣- تتحكم المنشأة في أصل ما إذا كان لديها القدرة في الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق منه . وتستطيع أن تحد من قدرة حصول الآخرين على هذه المنافع، ونشأ هذه قدرة المنشأة على التحكم في المنافع الاقتصادية للمستقبلية من الأصل غير الملموس بموجب الحقوق القانونية التي يمكن تنفيذها بحكم محكمة . وفي 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 في المنافع الاقتصادية للمستقبلية بوسيلة أخرى .

١٤- قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة المعرفة لفنية والمعرفة بظروف السوق ، ويتحكم المنشأ في هذه المنافع إذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية ، مثل حقوق التأليف والنشر ، أو بتقييد اتفاقية التجارة (في الحالات التي تسمح بها) أو من خلال الالتزامات القانونية المفروضة على العاملين من أجل المحافظة على سرية .

١٥- قد يتوفر للمنشأ فريق من العاملين الماهرة ، وقد تستطيع المنشأة تحديد المهارات الإضافية التي يمكن اكتسابها عن طريق التدريب وفتى يترب عليها منافع اقتصادية مستقبلية . وقد تنوع المنشأ أن يستمر فريق العاملين في تقديم مهاراتهم للمنشأة ، ومع ذلك فعادة ما تكون قدرة المنشأة محدودة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة وفتيجة عن فريق ماهر من العاملين أو عن التدريب ، مما يترتب عليه عدم فاعلية طبيعة هذه البنود مع تعريف الأصل غير الملموس ، ولتفهم السبب تقريباً فإن تعريف الأصل غير الملموس لا ينطبق على قدرة إدراية معينة أو مواهب تقنية ، ما لم تكن معينة بحقوق قانونية لاستخدامها والتصرف على المنافع الاقتصادية المتوقعة منها و أن تكون متفقة مع باقي متطلبات التعريف .

١٦- ربما يكون للمنشأة عمالها الداخليون أو حصة في السوق وتوقع المنشأة أن يستمر العملاء في التعامل معها نتيجة لجهودها في إقامة علاقات معهم و اكتساب ولائهم . ومع ذلك فإنه في غيبة الحقوق القانونية للحماية أو أي أساليب أخرى للتحكم في العلاقات مع العملاء أو اكتساب ولائهم تكون المنشأة غير قادرة على التحكم في المنافع الاقتصادية الفعالة عن علاقة العملاء وولائهم مما يجعل هذه البنود لا تتفق مع تعريف الأصول غير الملموسة . وفي غياب الحقوق القانونية لحماية علاقات العملاء يقدم دليل المعاملات بلنسبة نفس علاقات العملاء غير المتعلقة ، (خلاف عمليات دمج الأنشطة) دليل على كفاءة المنشأة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية النابعة عن علاقات العملاء . وحيث أن هذه المعاملات المتباعدة تقدم دليلاً على أن علاقات العملاء قليلة الفصل 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 في عملية الإنتاج تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية .

الاعتراف والقياس

١٨- يتطلب الاعتراف ببند كامن غير ملموس أن تثبت المنشأة أن البند يتفق مع :

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (انظر الفقرات من ٨' إلى ١٧').

و (ب) معيار الاعتراف الواردة بهذا المعيار (راجع الفقرات من ٢١' إلى ٢٣').

و ينطبق هذا المطلب على تكاليف التي يتم تكديدها أولاً لاكتناء أصل غير ملموس أو لتوريد هذا الأصل دليلاً وكذلك على تلك التكاليف التي يتم تكديدها لاحقاً للإضافة لهذا الأصل أو لاستبداله أو لمختمته.

١٩- تتناول الفقرات من ٢٥' إلى ٣٢' تطبيق معيار الاعتراف على اكتناء الأصول غير الملموسة بشكل منفرد وتتناول الفقرات من ٣٣' إلى ٤٣' تطبيق هذه المعايير على الأصول غير الملموسة المكتناء عند تجميع الأعمال وتتناول الفقرة ٤٤' القياس الأولى للأصول غير الملموسة المكتناء كمجموعة حكومية وتتناول الفقرات من ٤٥' إلى ٤٧' سداد 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 أجزائها منها في كثير من الحالات وبالتالي يتم إتفاق معظم النفقات اللاحقة للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للعمثلة في الأصل غير الملموس للقيام ، و هي بطبيعتها لا تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ومعيار الاعتراف به الواردة في هذا المعيار ، بالإضافة إلى ذلك فإنه من الصعوبة ربط النفقات اللاحقة بشكل مباشر مع أصل غير ملموس بحته وليس بالنشاط ككل ، لذلك من المفهوم الاعتراف بالنفقات اللاحقة ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس. والنفقات اللاحقة هي تلك التي يتم تكديدها بعد الاعتراف الأولى للأصل غير الملموس الذي 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 ولبند المشابهة في جوهرها (سواء مكتناء من الخارج أو مولدة من الداخل) كإرماع أو حساتر عند تكديدها وذلك لأنه لا يمكن التمييز بين هذه النفقات و النفقات الخاصة بتطوير أنشطة ككل .

٢١- يعترف بالأصل غير الملموس إذا :

(أ) كان من المرجح أن تنفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تسبب إلى الأصل .

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

٢٢- تحدد المنشأة احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مستخدمة في تلك الافتراضات منطقية معقولة تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التي سوف تسود خلال العمر الافتراضي للأصل .

٢٣- تلجأ المنشأة إلى الحكم للشخصي لتقييم درجة قلقة في تدفق المنافع الاقتصادية للمستقبلية المرتبطة باستخدام الأصل على أساس الأدلة المتاحة وقت الاعتراف الأولى مع ترجيح الأدلة لخارجية .

٢٤- يقاس الأصل غير الملموس عند الاعتراف الأولى بالتكلفة .

اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً

٢٥- من الطبيعي أن يعكس السعر الذي 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 ، وبالتالي يعتبر معيار الاعتراف بالاحتمالية لورد في البقرة ١١ (أ) " منسباً للأصول غير الملموسة للمنتاة بشكل منفرد .

٢٦- بالإضافة إلى ذلك يمكن قياس الأصل الذي يتم اقتنائه بشكل منفرد بدرجة يعتمد عليها وذلك عندما يكون سعر الشراء مطروح نقداً أو مقابل أصول أخرى ذات طبيعة نقدية .

٢٧- تتضمن تكلفة الأصل الملموس الذي يتم اقتنائه منفرداً :

(أ) سعر شراءه بما في ذلك الرسوم الجمركية و ضرائب المستقربات غير المستردة.

و (ب) أية تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام في الغرض الذي نقضى من أجله.

٢٨- أمثلة لتكاليف مباشرة :

(أ) تكاليف مزايا العاملين (كما هي معرفة في معيار المحاسبة للمحرم رقم (٣٨)) الناشئة مباشرة من تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية .

و(ب) الأتعاب المعينة لثلاثة ميثرة عن تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية.

و(ج) تكاليف الاختبارات الخاصة بمساحية تشغيل الأصل .

٣٩- أمثلة عن نفقات لا تعتبر جزءاً من تكاليف الأصل غير الملموس :

(أ) تكاليف إدخال منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الإعلانات و الأنشطة للترويجية) .

و(ب) تكاليف الترخيم بالنشاط في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب العمالة) .

و(ج) التكاليف الإدارية والمصروفات العمومية .

٣٠- ويتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل في لحظة المطلوبة للتسجيل طبقاً لما تراه الإدارة وبالتالي فإن التكاليف التي يتم تكبدها عند استخدام أو نقل الأصل غير الملموس لا تدخل ضمن القيمة الدفترية للأصل ، على سبيل المثال لا تدخل التكاليف الثابتة ضمن القيمة الدفترية للأصل ؛

(أ) التكاليف التي يتم تكبدها في حالة أن يكون الأصل صالحاً للتشغيل كما ترى الإدارة ولم يستخدم بعد .

و(ب) خسائر التشغيل المبدئية مثل تلك الخسائر التي يتم تكبدها أثناء بناء الطلب على منتجات الأصل.

٣١- تتم بعض العمليات مع تطور الأصل غير الملموس إلا أنها لا تؤدي بالضرورة إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة وقد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التطوير . وحيث أن العمليات العرضية لا يمكن بالضرورة أن تؤدي إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة لذا يتم الاعتراف بالدخل والمصروفات ذات الصلة الخاصة بالعمليات العرضية على الفور ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتدخل ضمن تبويب الإيرادات أو المصروفات حسب الحالة.

٣٢- إذا ما تم تاجيل دفع مبلغ من قيمة الأصل غير الملموس بعد فترة الإقتمان فعالية فإن تكلفة الأصل غير الملموس تكون معادلة للسعر التقديري ويتم معالجة الفرق بين هذا المبلغ والمبالغ الإجمالية المدفوعة باعتبارها مصروفات فوائد ص فترة منح الإقتمان ما لم يتم رسلة هذه الفوائد طبقاً لمجال المعالجة المحاسبية رقم (١٤) تكاليف الإقراض.

الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال

٣٣- طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" فإنه في حالة اقتناء أي أصل غير ملموس ضمن تجميع أعمال فإن تكلفة هذا الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء. وتعكس القيمة العادلة توقعات السوق بشأن قابلية استحق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى المنشأة، وبمعنى آخر تتوقع المنشأة أنه سيكون هناك تدفق داخل لمنافع اقتصادية حتى في حالة وجود عدم تأكيد فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ التدفق الداخل هذا. أي أن أثر هذه القابلية وتعكس في قياس القيمة العادلة للأصل وبالتالي فإن معيار الاعتراف بالقابلية للولادة في الفقرة ٢١٠(أ) يعد مناسباً للأصول غير الملموسة المكتسبة عند تجميع الأعمال. وإذا كان هناك أصل قد تم اقتنائه في تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها. إذا فإن شروط القياس التي يعتمد عليها والوردة في الفقرة ٢١٠(ب) تتحقق دائماً للأصول غير الملموسة المكتسبة في عمليات تجميع الأعمال.

٣٤- طبقاً لهذا المعيار ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) يحترف المقتني في تاريخ الاقتناء بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا ما لم يكن قياس هذا الأصل بدرجة يعتمد عليها بغض النظر عن قيام بالبيع هذا الأصل بالاعتراف به ثم لا قبل تجميع الأعمال. وهذا يعني أن المقتني يحترف بمشروعات الأبحاث ولتطوير الخاصة بالبيع بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان المشروع يتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ويمكن قياس قيمته للعائلة بدرجة يعتمد عليها ويتفق مشروع الأبحاث ولتطوير الجارية مع تعريف الأصل غير الملموس في الحالات التالية :

(أ) إذا كان يتفق مع تعريف الأصل.

و(ب) إذا كان قبل للتحديد أي يمكن فصله أو يمكن أن ينشأ نتيجة لحقوق تعاقدية أو قانونية.

قياس للقيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتني عند تجميع الأعمال

٣٥- إذا كان هناك أصل غير ملموس قد تم اقتنائه في 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 تدخل عنصر عدم التأكيد ضمن عملية قياس القيمة العادلة للأصل بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة للعائلة بموثوقية.

٣٦- قد يمكن فصل الأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال فقط في حلة أن يكون منه عقد أو أصل أو التزام مسدد ، وفي 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 التي تكمل بعضها البعض كأصل واحد بشرط أن تكون لكل هذه الأصول عمر إنتاجي مماثل .
فمثلاً يتم استخدام مصطلحي "المشاركة" و "أسهم للمشاركة" كمرادفين للعلامات التجارية وغيرها من العلامات ولكن يعتبر المصطلحان السابقان مصطلحات تسويقية عامة تستخدم لجمالاً للإشارة إلى مجموعة من الأصول لتكملة 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 التي :

(أ) ترتبط بمشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والتي يعترف بها كأصل غير ملموس .
(ب) تم تكبدها بعد إقضاء المشروع .

٤٣- يعني تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" أن يتم المحاسبة من النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والمعترف بها كأصل غير ملموس كالآتي:

(أ) الاعتراف بها كمسروف عند تكبدها إذا كانت نفقات أبحت.

و (ب) الاعتراف بها كمسروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس الواردة في فقرة ٥٣

و (ج) إضافتها إلى الرصيد البنفي لمشروع الأبحاث أو لتطوير الذي تم اقتلاؤه إذا كانت نفقات التطوير تتفق مع معايير الاعتراف الواردة في لفقرة ٥٧.

الاستحالة عن طريق منحة حكومية

٤٤- قد يتم في بعض الحالات لفتاء الأصل غير الملموس بدون مقابل أو بمقابل رمزي عن طريق منحة حكومية ، وقد يحدث هذا عندما تنصص الحكومة أو تتنازل للمنشأة عن أصول غير ملموسة مثل حقوق البهوط في المطار واقتراض تشغيل محطات الإذاعة أو التلفزيون ، واقتراض الاستيراد أو المخصص أو الحق في استخدام مولود أخرى محظور استخدامها ، وطبقاً لمعيار المحاسبة لمصري رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح للحكومية والإقراض عن المساعدة الحكومية" ، ربما تختار المنشأة أن تعترف أولاً بكل من الأصل غير الملموس و لمنحة بالقيمة العادلة. وإذا ما اختارت المنشأة عدم الاعتراف أولاً بالأصل بالقيمة العادلة ، فإن المنشأة تعترف بالأصل بقيمة رمزية بموجب معالجة أخرى أجازها معيار المصري رقم (١٢) مضافاً إليها نفقات إعداد الأصل لاستخدامه في لغرض المعد له .

تبادل الأصول

٤٥- يجوز تبادل أصل أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير مضمية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية ونستعرض فيما يلي تبادل أحد الأصول غير نقدية بأصل آخر والذي يسرى أيضاً على التبادلات الواردة بالعارة السابقة. ونقاس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة للعنلة ما لم :

(أ) تكن معاملة التبادل ليست ذات جوهر تجاري.

أو (ب) تكن القيمة للعنلة غير قابلة القياس بما للأصل المعقنى أو للأصل المتنازل عنه .

ويتمس الأصل المعقنى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة الاستبعاد الفوري للأصل المتنازل عنه من النفقات . وفي حالة عدم قياس الأصل المعقنى بالقيمة للعنلة تقاس تكلفته بالقيمة النظرية للأصل المتنازل عنه.

٤٦- تحدث لمنشأة الجوهري لتجاري لعملية التبادلة وذلك بأخذها في الاعتبار مدى توقع لتغير في تنفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة . وتكون عملية التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات الآتية :

(أ) إذا انتقلت مكونات قسائم النفقة (س محاطر وفوقيت وحسب) للأصل المعقنى عن تلك الخاصة بالأصل المتنازل عنه.

(ب) إذا تغيرت للقيمة من وجهة نظر المنشأة لأي جزء من عمليات المنشأة والتي قد تكتسب بهذه المعاملة نتيجة لهذا التبادل.

و (ج) إذا كان للفرق في (أ) أو (ب) له عذقة جوهرية بالقيمة لعائلة بالأصول المبدلة .

ولأغراض تحديد الجوهر للتجاري لعملية تبادل فإن القيمة من وجهة نظر المنتهية لأي جزء من عمليات المنشأة الذي تؤثر بالمعاملة تعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب، وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعملية حساب تفصيلية .

٤٧- تحدد الفقرة ٢١٠(ب) أن أحد شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس هو إمكانية قياس تكلفته بدرجة يعتمد عليها. ويمكن قياس القيمة لعائلة للأصل غير الملموس لدى لا يوجد له معاملات سوقية مشابهة بدرجة يعتمد عليها في الحالات التالية :

(أ) عدم وجود اختلافات جوهرية في تقديرات القيمة العادلة لهذا الأصل .

أو (ب) وجود نطاق للتقديرات يمكن استخدامه بدرجة مناسبة لقياس القيمة العادلة.

وفي حالة فترة المنشأة على تحديد القيمة للعائلة للأصل المعقنى أو المتنازل عنه بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل لمتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة للعائلة للأصل المعقنى أكثر وضوحاً .

الشهرة المولدة داخلياً

٤٨- لا يعترف بالشهرة المتولدة داخلياً كأصل .

٤٩- في بعض الحالات ، يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية ، غير أنها لا تؤدي إلى خلق أصل غير ملموساً يتفق مع متطلبات الاعتراف فتسبب تم قررها في هذا المعيار ، وتوصف غالباً هذه النفقات بأنها تساهم في الشهرة لمولدة داخلياً . و لا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً ضمن الأصول وذلك لأنها لا تعتبر مورداً محدداً أي ليست منفصلة وليست دائنة عن تعهدات أو أمور قانونية أخرى تتحكم فيه المنشأة ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها .

٥٠- قد يتضمن الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة و القيمة الدفترية لصافي الأصول التي يمكن تحديدها في أي وقت مجموعة من العوامل التي تؤثر في قيمة المنشأة. ومع ذلك لا يمكن اعتبار هذه الفروق على أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التي تتحكم فيها المنشأة .

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٥١- يصعب في بعض الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهلاً للاعتراف به كأصل ذلك لأنه من الصعب حالياً :

(أ) تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتوثيق حدوث ذلك ،

و (ب) تحديد تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها.

٥٢- لكي 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 داخلي من أجل إنشاء أصل غير ملموس، تتعامل المنشأة مع النفقات المتعلقة بهذا لمشروع باعتبارها قد أنفقت في مرحلة البحث فقط .

مرحلة الأبحاث

٥٤- لا يعترف بالأصل غير الملموس الناشئ عن الأبحاث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلي) ، ويتم الاعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلي) كمصروفات فور إنفاقها .

٥٥- لا تستطيع المنشأة أن تبرهن أن الأصل غير الملموس في مرحلة البحث المتعلقة بمشروع داخلي ، سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة . ولذلك ، يتم دائماً الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها .

٥٦- من أمثلة أنشطة الأبحاث ما يلي :

(أ) الأنشطة التي تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.

و (ب) البحث عن تطبيقات للاكتشافات الناتجة عن أبحاث ومعارف أخرى.

و (ج) البحث عن بترول لمنتج أو عملية معينة.

و (د) تشكيل أو تصميم منتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات للتشغيل.

مرحلة التطوير

٥٧- يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلي) إذا توافرت لدى المنشأة كل ما يلي :

(أ) دراسة جدوى تقنية لإستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحاً للبيع أو للإستخدام.

و(ب) توافر أنية 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 قائماً على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة . ويمكن للمنشأة أن توضح مدى توافر سوق لها ينتج هذا الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه، أو إذا كان سوف يتم إستخدام هذا الأصل داخلياً فيكون لدى المنشأة القدرة على تحديد منفعة إستخدام هذا الأصل غير الملموس .

و(هـ) مدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لإستكمال تطوير و إستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

و(و) قدرة المنشأة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة يعتمد عليها .

٥٨- قد تسطيع المنشأة خلال مرحلة تطوير المشروع ، أن تحدد الأصل غير الملموس وتبرهن على أنه سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتمل حدوثها ، ويرجع ذلك لأن مرحلة تطوير مشروع تعتبر أكثر تقدماً من مرحلة البحث.

٥٩- من أمثلة أنشطة التطوير ما يلي :

(أ) تصميم وإنشاء واختبار نماذج و أسطوانات ما قبل للتشغيل.

و(ب) تصميم عدد وأدوات و أسطوانات متعلقة بتقنية جديدة.

و(ج) تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع استرشادي ولين على نطاق مجدى اقتصادياً للتشغيل التجري.

و(د) تصميم وإنشاء واختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة .

٦٠- تكي توضع كيفية تحقيق الأصل غير الملموس لمنافع اقتصادية محتملة قدر المنشأة لمنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل باستخدام لمبادئ للولادة في محيل المحلية المصري رقم (٣١) "احتمال قيمة الأصول"، وفي حالة تحقيق الأصل منافع اقتصادية فقط باشتراكه مع أصول أخرى عند تطبيق المنشأة مفهوم الوحدات المولدة للنفوذ للولادة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

٦١- يمكن توضيح مدى توفر مولد من أجل استكمال المنافع واستخدامها 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 . وفي حالات خلسة يمكن للمنشأة توضيح مدى توفر تمويل خارجي من خلال الحصول على خطاب من المقرض يفيد رغبته في 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 التي تم إنفاقها في سبيل الحصول على حقوق لتأليف والنشر أو تراخيص لم تطوير برمجيات لكمبيوتر .

٦٣- العلامات التجارية للسلع و البائعات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود الأخرى المشابهة في جوهرها والتي يتم توليدها داخلياً لا يعترف بها، كأصول غير ملموسة.

٦٤- لا يمكن فصل النفقات المتعلقة بالعلامات التجارية و البائعات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في الجوهر والمولدة داخلياً عن تكلفة تطوير النشاط بوجه عام . ولذلك لا يتم الاعتراف بهذه البنود كأصول غير ملموسة .

تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٦٥- تعتبر تكلفة الأصل غير الملموس للمولد داخلياً لفرض الفقرة ٢٤* هي مبلغ النفقات التي تم إنفاقها من التاريخ الذي بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس وفقاً للقرارات ٢١* ، ٢٢* ، ٥٧* . وتحظر الفقرة ٧١* رد النفقات التي تم الاعتراف بها كمصروفات سابقاً.

مثال لشرح الفقرة ٦٥

منشأة تقوم بتطوير عملية جديدة للإنتاج بلغت النفقات التي تكبدتها المنشأة في عام ٢٠٠٥ مبلغ ١٠٠٠ منها مبلغ ٩٠٠ قبل ١/١٢/٢٠٠٥ ومبلغ ١٠٠ فيما بين ١/١٢/٢٠٠٥ ، ٢٠٠٥/١٢/٣١ و تستطيع المنشأة أن تبين أن عملية الإنتاج في ١/١٢/٢٠٠٥ تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس ويقدر مبلغ المعرفة الخاصة بالعملية فيما في ذلك النفقات المتخبة لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام (بواقع ٥٠٠ .

في نهاية ٢٠٠٥ تم الاعتراف بالعملية كأصل غير ملموس بتكلفة تبلغ ١٠٠ (النفقات التي تم تكديدها منذ تاريخ لوفاء بمعايير ومتطلبات الاعتراف أي في ١/١٢/٢٠٠٥).

يتم الاعتراف بمبلغ ٩٠٠ الذي تم تكديده قبل ١/١٢/٢٠٠٥ كمصروف لأنه لم يتم إثباته بمتطلبات ومعايير الاعتراف حتى ١/١٢/٢٠٠٥ و لا تمثل هذه النفقات جزء من تكاليف عملية الإنتاج المعترف بها في قائمة المركز المالي .

أثناء عام ٢٠٠٦ بلغت النفقات ٢٠٠٠ وفي نهاية ٢٠٠٦ قدر مبلغ المعرفة الخاص بالعملية بواقع ١٩٠٠ (معاً في ذلك النفقات المتخبة للخارج لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام) .

في نهاية ٢٠٠٦ بلغت تكلفة العملية ٢١٠٠ (١٠٠ نفقات معترف بها حتى نهاية ٢٠٠٥ بالإضافة إلى نفقات تبلغ ٢٠٠٠ معترف بها في ٢٠٠٦)

١- عرفت المنشأة بخسائر لضمحلل تبلغ ٢٠٠ بالنسبة للقيمة التخيرية للعملية قبل الخسارة الناتجة عن نقص للقيمة ٩١٠٠ مع القيمة القابلة للاسترداد ١٩٠٠ ويتم رد المبلغ الذي يمثل الخسارة للناتجة عن الاضمحلال في الفترة اللاحقة في حالة استبقاء شروط الربو الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

٦٦- تتكون تكلفة الأصل غير الملموس للمواد دخلياً من كافة النفقات التي يمكن أن تنسب أو تخصص بشكل مباشر أو التي يمكن تحميلها طيفاً لأصل مقبول وثابت من أجل تكوير الأصل أو إنتاجه و إعدادة للاستخدام في الغرض المعد له . وقد تشمل التكلفة ما يلي :

(أ) النفقات الخاصة بالمواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة في إنتاج الأصل غير الملموس .

و(ب) المرفقات والأجور و التكاليف الأخرى المرتبطة بالأفراد العاملين و المستخدمة بشكل مباشر في إنشاء الأصل . (كما هو محدد في معيار المحاسبة المصري لتخصص بمزاي العاملين) .

و (ج) مصروفات تسجيل أى حق قلمونى .

و (د) استهلاك براءات الاختراع و التراخيص المستخدمة فى تحقيق الأصل غير الملموس .

وبوضوح محيل المحاسبة المصرى رقم (١٤) المقاييس الخاصة بالاعتراف بالفائدة كمكون لتكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخليا .

٦٧- لا تعتبر للبود للتأجيل ضمن مكونات تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا :

(أ) نفقات البيع ، و النفقات الإدارية و النفقات غير المباشرة العلة الأخرى ، ما لم يكن من الممكن تخصيص هذه النفقات بشكل مباشر لإعداد الأصل لكونه صالحاً للاستخدام .

و (ب) الحسائر الناتجة عن عدم الكفاءة وحسائر التشغيل الأولية لتي تم تكبدها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له .

و (ج) النفقات المتعلقة بتدريب العاملين من أجل تشغيل الأصل .

الاعتراف بالمصروفات

٦٨- يعترف بالنفقات التى تتعلق بالبيود 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 "٦٨" إلى "٦٧" .

أو (ب) يكن قد تم إقضاء البند عند تجميع الأعمال و لا يمكن الاعتراف به كأصل غير ملموس . ولذا كان الأمر كذلك تمثل هذه النفقات (المتضمنة فى تكلفة وتجميع الأعمال) جزء من المبلغ المنسوب للشهرة فى تاريخ الإقضاء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) .

٦٩- فى بعض الحالات يتم تكبد نفقات من أجل تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة دون أن يترتب على ذلك إنشاء أى أصول غير ملموسة أو أصول أخرى يمكن الاعتراف بها . وفى هذه الحالات ، يتم الإعراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها . وفى حالة توريد بضاعة ، تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروفات عندما يكون لها الحق فى هذه البضائع . وفى حالة تقديم خدمة تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروفات عندما تقدم لها هذه الخدمة . ومن أمثلة تلك نفقات الأبحاث لتي يعترف بها دائما كمصروفات فور إنفاقها (راجع الفقرة "٥٤") إلا فى حالة إقضاءها كجزء من عملية تجميع أعمال . ومن أمثلة النفقات الأخرى التى يعترف بها كمصروفات عند إنفاقها ما يلى :

(أ) النفقات المتعلقة بتأسيس كيان قانوني جديد مثل التكاليف للقانونية والاحتساب وفرسوم والمصروفات الأخرى التي يتم إنفاقها عند التأسيس ما لم تكن هذه النفقات مضمنة في التكلفة المتعلقة بنقد من بنود الأصول الثالثة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)). وتتضمن هذه النفقات تلك التي يتم إنفاقها لإكتناح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لبدء منتجات جديدة والتي تعرف بالتكاليف السابقة على بدء التشغيل .

(ب) النفقات المتعلقة بأنشطة الترويج.

(ج) النفقات المتعلقة بأنشطة الإعلان و الترويج (بما في ذلك فكتوجات المرسلة بالبريد).

(د) النفقات المتعلقة بنقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها.

٦٩- يكون للمنشأة الحق في قبضاعة عندما تملكها . وبالمثل عندما يكون قد تم إنشاءها عند اعتماد طبقاً لشروط عقد التوريد ، ويكون للمنشأة الحق في طلب التوريد مقابل الدفع . وتكون الخدمة قد تمت عندما تكون قد كُتبت من المورد طبقاً لشروط عقد توريد الخدمة مع المنشأة وليس عندما تستخدمها المنشأة لتقويم خدمة أخرى مثل تقديم خدمة الإعلان للعملاء .

٧٠- لا تمنح الفقرة ٦٨ المنشأة من الاعتراف بالمبالغ المدفوعة مقدماً بإعتبارها أصولاً عندما يكون المبدأ قد تم مقدماً قبل تسليم البضائع أو أداء الخدمات .

لمصروفات السابقة لا يجب الاعتراف بها كأصل

٧١- النفقات المتعلقة بالابتداء غير الملموسة والتي سبق الاعتراف لها بأنها كمصروفات لا يجوز الاعتراف بها في تاريخ لاحق كجزء من تكلفة أصل غير ملموس .

القياس بعد الاعتراف

٧٢- على المنشأة أن تطبق نموذج التكلفة الوارد في الفقرة "٧٤" .

٧٣- مضافة.

نموذج التكلفة

٧٤- بعد الاعتراف الأولي يتم إثبات الأصل غير الملموس بالتكلفة مخصصاً منها جميع الاستهلاك وجميع خسائر الاضمحلال.

نموذج إعادة التقييم

من ٧٥ - إلى ٨٧ حفاة .

العمر الإنتاجي

٨٨- تقدر المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدداً أو غير محدد ، فإذا كان محدداً تحدد مدة العمر الإنتاجي لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة . و تعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجي محدد عندما لا يوجد حداً منظورياً للمدة التي يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات نقدية للداخل للمنشأة وذلك بناءً على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة .

٨٩- تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على صرء الإنتاجي . ويتم إستهلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد (راجع الفقرات من ٩٧* إلى ١٠٦*) أما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير محدد فلا يستهلك (راجع الفقرات من ١٠٧* إلى ١١٠*) .

و توضح الأمثلة الإيضاحية الواردة مع هذا القميار تحديد العمر الإنتاجي للأصول المختلفة والمعلية عنها بناءً على ذلك .

٩٠- هناك العديد من العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس ، منها:

- (أ) الإستخدام المتوقع للأصل وهل سيتم إدارة الأصل بكفاءة .
- (ب) دورة العمر الإنتاجي للنموذجية للأصل و المعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجي للأصول المشابهة التي تستخدم بنفس الطريقة .
- (ج) للتقدم العلمي والتكنولوجي و أي تقدم آخر .
- (د) استغلال الصناعة التي تستخدم فيها الأصل و التغير في الطلب على المنتجات أو الخدمات التي ينتجها الأصل .
- (هـ) تصرفات المنافسين الحاليين والمحتملين .
- (و) مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية للمستقبلية المتوقعة من الأصل ، كذلك قدرة المنشأة واستعدادها للحصول على تلك المنفعة .

و(ز) فترة التحكم في الأصل وكذلك المحددات القانونية أو ما لمي حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تاريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل .

و(ح) ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي لأصول أخرى في المنشأة .

٩١- لا يعنى مصطلح "عمر محدد" أن العمر الإنتاجي للأصل بلا نهاية حيث أن للعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوبة لصيانة الأصل عند مستوى أدائه المقدر وقت تقدير عمره الإنتاجي. وبمعكس ذلك قدرة المنشأة ونيتها للوصول إلى هذا المستوى . وبالتالي فنتيجة اعتبار الأصل ذا عمر إنتاجي غير محدد لا يجب أن تعتمد على أن نفقات مستقبلية متوقعة تتجاوز نفقات المطلوبة للحفاظ على مستوى أداء الأصل .

٩٢- بالنظر إلى التطورات السريعة للتكنولوجيا ، فإن برمجيات كمبيوتر و العديد من الأصول غير الملموسة الأخرى تعتبر عرضة للتآكل التكنولوجي . ولذلك فمن المتوقع أن تنضم أعمالها الإنتاجية بالضرورة .

٩٣- على الرغم من أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس قد يمتد لفترة طويلة نسبياً فإنه يتم دائماً بالمحدودية ، ويتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس وفقاً لاعتبارات الحيلة والحذر نتيجة عدم فتأكد ولكن هذا لا يبرر اختيار عمر أقصر بصورة غير واقعية .

٩٤- إذا نشأت قدرة المنشأة في الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال حقوق قانونية تم منحها للمنشأة لفترة محدودة ، فإن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يجب ألا يتجاوز فترة الحقوق القانونية بل قد يكون أقصر من هذه الفترة اعتماداً على الفترة التي تتوقع فيها المنشأة استخدام الأصل. وفي حالة انتقال الحقوق القانونية أو التعاقدية لمدة محدودة قابلة للتجديد عندئذ يتضمن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فترات التجديد فقط في حالة وجود دليل يؤكد التجديد دون تكاليف جوهريّة .

ويقلس العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس تم اقتناء الحق فيه من خلال عملية جميع أعماله بالفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذي تم بموجبه منح الحق ولا يتضمن فترات التجديد .

٩٥- قد تكون هناك عوامل اقتصادية وقانونية تؤثر في العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس . وتحدد العوامل الاقتصادية الفترة التي سيتم على مدارها الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية ، أما العوامل القانونية فقد تقلل من الفترة التي تتحكم على مدارها المنشأة في الحصول على تلك المنافع ، ويعتبر العمر الإنتاجي هو للفترة الأقصر من الفترات التي تتحدد طبقاً لهذه العوامل .

٩٦- لا يكون تجديد الحقوق القانونية مركزاً إلا في حالة توافر مجموعة من العوامل من أهمها :

(أ) توفر 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 استيفاء الشروط الضرورية لتجديد الحق القانوني في حالة وجود هذه الشروط.

(ج) عدم انخفاض القيم المعنوية للأصل غير الملموس مع اقتراب تاريخ الإنهاء الأساسي ، أو أن تكلفة تجديد الحق الأصلي لا تزيد عن قيمة الانخفاض في القيمة للمعنة للأصل غير الملموس. وفي حالة أن تكون تكلفة تجديد كبيرة وهامة مقارنة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع للحصول عليها من تجديد عندئذ تمثل تكلفة تجديد من الناحية الموضوعية تكلفة القضاء 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 أي عندما يكون في مكان و حالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة. ويتوقف الاستهلاك في تاريخ تبويب الأصل كأصل محتفظ به بفرض للبيع (أو أن يدخل ضمن مجموعة محتفظ بها بفرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لفرض البيع والمصنعت غير المعنوية " أو تاريخ استبعاد الأصل أيهما أقرب، و يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل. فإذا لم يمكن تحديد ذلك للنمط بدرجة يعتمد عليها ، تستخدم طريقة القسط الثابت. ويعترف بحجم الاستهلاك كمصروف خلال كل فترة ما لم يسمح أو يتطلب معيار محاسبة آخر أن يتم تضمينها في القيمة الدفترية لأصل آخر.

٩٨- يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتحديد المبلغ القابل للاستهلاك على أساس منتظم على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس و تتضمن هذه الطرق القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. ويتم 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 في النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية للمتوقعة للأصل.

٩٩- عادة ما يتم الاعتراف بالاستهلاك ضمن الأرباح أو الخسائر إلا أنه أحياناً ما تستخدم المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بالكامل في إنتاج أصول أخرى، وفي هذه الحالة يمثل مبلغ التحميل الخاص بالاستهلاك جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويحتل ضمن قيمته الدفترية . على سبيل المثال يدخل استهلاك الأصول غير الملموسة المستخدمة في أي عملية إنتاج ضمن القيمة الدفترية للمخزون (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون").

القيمة المتبقية

١٠٠- يفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوي صفرًا إلا في حالة :

(أ) نعهد طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي .

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 في

نهاية العمر الإنتاجي للأصل .

١٠١- يحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل الذي له عمر إنتاجي محدد بعد خصم قيمة المتبقية، وتعني أي قيمة متبقية بخلاف صفر أن المنشأة تتوقع أن تصرف في الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الاقتصادي.

١٠٢- يتم تقدير القيمة المتبقية للأصل بناءً على المبلغ القابل للاسترداد من التصرف بالمستخدم الأسعار السوقية في تاريخ التقدير ليبيع أصل مشابه قد وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي ويعمل تحت ظروف مشابهة لتلك التي سوف يعمل فيها الأصل . وتراجع القيمة المتبقية على الأقل في نهاية كل سنة مالية ويتم للمحاسبة عن التغير في القيمة المتبقية للأصل كتغير في التقدير المحاسبي طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "المياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٠٣- قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس، بحيث تصبح معادلة أو تزيد عن القيمة الدفترية للأصل، وفي هذه الحالة يكون مبلغ الاستهلاك صفرًا وحتى تنخفض القيمة المتبقية بعد ذلك إلى مبلغ أقل من القيمة الدفترية للأصل .

إعادة النظر في فترة الاستهلاك وطريقته

١٠٤- يعاد النظر في فترة الاستهلاك وطريقته للأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجي محدد في نهاية كل سنة مالية على الأقل . فإذا اختلف العمر الإنتاجي المتوقع للأصل عن التقديرات المسبقة ، يتم تغيير فترة الاستهلاك وفقاً لذلك . وإذا كان هناك تغيير جوهري في نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل ، يتم تغيير طريقة الاستهلاك لتعكس النمط الجديد . وتعامل تلك التغييرات على أنها تغييرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "المسبقات المحاسبية" و التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء" . وذلك بتعديل قيمة الاستهلاك لفترة الحالية والفترات المستقبلية .

١٠٥- أثناء عمر الأصل غير الملموس ، قد يظهر أن تقدير العمر الإنتاجي غير مناسب ، على سبيل المثال قد يبين الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة أن فترة الاستهلاك تحتاج إلى تغيير .

١٠٦- قد يتغير مرور الوقت بمطابق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من أصل غير ملموس . فقد تجد مثلاً المنشأة أن طريقة القسط المتناقص للاستهلاك تصبح أكثر ملائمة من طريقة القسط الثابت .

الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة

١٠٧- لا تستهلك الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

١٠٨- طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" على المنشأة أن تقوم باختبار الأصل الذي ليس له عمر إنتاجي محدد للتحقق من اضمحلال قيمته وذلك بمقارنة القيمة القابلة للإسداد بالقيمة الدفترية وذلك :

(أ) متوياً.

و (ب) عندما يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس

إعادة النظر في تقدير العمر الإنتاجي

١٠٩- يعاد النظر في الأصل غير الملموس الذي لا يستهلك كل فترة لتحديد استمرارية الأحداث والظروف التي تدعم عدم تحديد عمر إنتاجي له . وفي حالة عدم استمرارية هذه العناصر يتم المحاسبة عن التغيير في العمر الإنتاجي من غير محدد المدة إلى محدد المدة كتغيير في التقديرات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "مسبقات المحاسبية و التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء" .

١١٠- طبقاً للمعيار لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول"، فإن إعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل من غير محدد العدة إلى محدد العدة تعد مؤشراً على إمكانية اضمحلال قيمة هذا الأصل، و نتيجة لذلك تقوم المنشأة بإجراء إختيار الاضمحلال على هذا الأصل بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد المحددة طبقاً للمعيار المذكور مع قيمته الدفترية وإثبات أى زيادة في القيمة الدفترية، عن القيمة القابلة للاسترداد كخسارة اضمحلال.

قابلية استرداد القيمة الدفترية - خسائر الاضمحلال

١١١- لتحديد لاضمحلال قيمة الأصل غير الملموس تطبيق المنشأة معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول". ويوضح هذا المعيار متى وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر في القيمة الدفترية لأصولها وكيف تحدد القيمة القابلة للاسترداد ومتى تقوم بالاعتراف بالخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة أو ردها .

توقف استقلال الأصول و التصرف فيها

١١٢- يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس عند :

(أ) التصرف فيه.

أو (ب) جدام توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه.

١١٣- تتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استقلال الأصل غير الملموس أو للتصرف فيه على أساس الفرق بين صافي عائد التصرف و القيمة الدفترية للأصل ، ويتم الاعتراف بهذا الفرق في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عندما يتم استبعاد الأصل من الدفاتر (فيما عدا ما يتطلبه معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) غير تلك بالنسبة للبيع وإعادة الإستغلال) و لا يتم تدوير الأرباح كلياً.

١١٤- يجوز للتصرف في الأصل غير الملموس بعدة طرق (منها البيع أو الهبة ... الخ) . وعند تحديد تاريخ التصرف في هذا الأصل تطبيق المنشأة لشروط الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد" والخاصة بالاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع المنتج ، يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) في معالجة التصرف عن طريق البيع وإعادة الإستغلال.

١١٥- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد في الفترة ٢١٤ إذا قلعت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للأصل بتكلفة استبدال جزء من الأصل عندئذ تصيد من الدفاتر بالقيمة الدفترية للجزء المستبدل ، وإذا تذر على المنشأة تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل يمكن أن تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لمعركة قيمة للجزء المستبدل وقت اقتاده لو عندما تولد داخلياً.

١١٥- في حالة الحقوق المعقناة في عملية تجميع أصول ، إذا تم إعادة إصدار الحق (بيعه) لاحقاً لطرف ثالث فإن القيمة التقديرية إذا وجدت تستخدم على تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة عن إعادة الإصدار.

١١٦- يتم الاعتراف أولاً بالمقابل الذي يتم الحصول عليه عند التصرف في الأصل غير الملموس بقيمته للعانة. وفي حالة تأجيل مداد قيمة الأصل غير الملموس يتم الاعتراف أولاً بالمقابل الذي يتم الحصول عليه بالمعامل للسعر النقدي. ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل، والمعامل للسعر النقدي كإيراد فوري طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيرلا" الذي يمكن لتأكيد الفعلي على المبلغ المستحق.

١١٧- لا يتوقف استهلاك الأصل غير الملموس الذي له مدة محددة عندما يتوقف استخدام الأصل غير الملموس ما لم يكن قد تم استهلاك هذا الأصل بالكامل أو مبرور كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو ضمن مجموعة من الأصول يتم للتصرف فيها ومبرورة كأصول محتفظ بها بغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع ولعمليات غير المستمرة".

الإفصاح

عام

١١٨- على المنشأة أن توضح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة ، على أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى :

(أ) الأعمار الإنتاجية المحددة ونحير المحددة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة إذا كانت محددة.

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة.

(ج) إجمالي القيمة التقديرية و مجموع الاستهلاك (مضمناً مجموع خصائر الاضمحلال) في كل من بداية ونهاية الفترة .

(د) بند أو بند قائم الفخل الذي يخرج ضمنه استهلاك الأصول غير الملموسة .

(هـ) نسبة للقيمة التقديرية في بداية ونهاية الفترة موضح بها :

(١) الإضافات لأصل غير الملموس مع الفصل بين الإضافات المولدة داخلياً والإضافات الناتجة عن تجميع الأعمال.

و(٢) الأصول الميوبة كمحتفظ بها بفرض البيع أو التي ضمن مجموعة أصول يتم التصرف فيها ميوية كمحتفظ بها بفرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لفرض البيع وعمليات غير المستمرة" و الإستبعادات الأخرى .

و(٣) الزيادات أو التخفيضات المعترف بها خلال الفترة الناتجة عن الإضعفان أو التي يتم ردها مباشرة - إن وجدت - إلى الدخل الشامل الآخر طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩).

و(٤) الخسائر الناتجة عن الإضعفان التي تم الإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) .

و(٥) خسائر الإضعفان (إن وجدت) والتي تم ردها للأرباح أو الخسائر أثناء الفترة بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

و(٦) الاستهلاك المعترف به خلال الفترة.

و(٧) صافي فروق العملة الناتج من ترجمة الكوائيم المالية إلى عملة العرض و ترجمة أي عملية بالعملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة .

و(٨) التغيرات الأخرى في القيد النظرية خلال الفترة .

١١٩-قنة الأصول غير المنموسة هي جميع لأصول ذات طينمة و إستخدام مشبه في عمليات المنشأة والأهظة على هذه لفات ما يلي :

- (أ) الأسماء التجارية.
- و(ب) قينات 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 لخدمات والتشغيل.
- و(و) الوصفات والمعادلات و لصيغ ولعلاج و قنصيمات.
- و(ز) الأصول غير المنموسة فجاري تطورها.

و يتم دمج أو فصل هذه الفئات المذكورة بهاليه إلى فئات أكبر أو أصغر إذا كان هذا يؤدي إلى وجود معلومات موضوعية تستخدمى لقوائم المالية .

١٢٠- تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول غير ملموسة التى نضمحت قيمتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بالإضافة للمعلومات الواردة فى الفقرة ١٨ (هـ) من (٣) إلى (٥) .

١٢١- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) من المنشأة الإفصاح عن طبيعة وقيمة التقدير فى التقديرات المحاسبية التى لها تأثير جوهري فى فترة ذالية أو التى من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري فى القترات اللاحقة وقد ينشأ هذا الإفصاح من التقدير فى :

(أ) تقدير العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس .

أو (ب) طريقة الاستهلاك .

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 المعقودة 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 وقيمه الدفترية وفترة الاستهلاك المتبقية له بصورة منفردة عندما يكون هذا الأصل هاماً و مؤثراً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل .

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة المكتناة عن طريق منح حكومية و المعترف بها لوياً 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 في الفقرة ٦٠٠ عندما تصف المنشأة العوامل التي لعبت دوراً حاسماً في الحكم بأن الضرر الإشتباكي للأصل غير الملموس غير محدد لمدة .

قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم

١٢٤- ملغاة.

١٢٥- ملغاة.

نفقات الأبحاث والتطوير

١٢٦- على المنشأة أن توضح من إجمالي المبالغ التي تم إنفاقها على الأبحاث والتطوير والتي تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة .

١٢٧- تشمل نفقات الأبحاث والتطوير كل ما أُنفق مباشرة على أنشطة الأبحاث والتطوير وكذا ما يمكن بحمله على هذه الأنشطة (راجع الفقرتين ٦٦٠ ، ٦٧٠ لمزيد من الإرشادات بشأن نوع النفقات التي تدرج لغرض متطلبات الإفصاح في الفقرة ١٢٦٠).

معلومات أخرى

١٢٨- من المفضل ولكن ليس مطلوباً أن تقدم المنشأة المعلومات التالية :

(أ) بيان بأي أصل غير ملموس تم إستهلاكه تقريباً ولا يزال مستخدماً.

(ب) بيان مختصر للأصول غير الملموسة لفهامة نسبياً والتي تتحكم فيها المنشأة ولكن لم يتم الاعتراف بها كأصول لأنها لا تتفق مع مقياس الاعتراف بالأصول غير الملموسة كما ورد في هذا المعيار .

الأمثلة التوضيحية

ترلق هذه الأمثلة معير المحاسبة المصري رقم (٢٣) ونكتها لا تمثل جزءاً منه .

تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

تقدم الإرشادات التالية أمثلة حول تحديد العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) .

نصف كل من الأمثلة التالية كسلاً غير ملموس مشترى ، وظروف والحقائق المحيطة بتحديد عمر الإنتاجي ، والمحاسبة اللاحقة على أسس ذلك لتحديد .

مثال (١) : قائمة عملاء مشتراء

للحالة ٢ : تقوم شركة تسويق غير البريد لبياتر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون فترة على الحصول على منافع من المعلومات الواردة في القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل ، ولكن ٧ تزيد عن ثلاث سنوات .

للملاحظة : يمكن استهلاك قيمة قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة على مدار عمرها الإنتاجي ، مثلاً ١٨ شهراً وبالرغم من أن شركة التسويق غير البريد لبياتر قد تتوى إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة في المستقبل ، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء لـمشتراء ترتبط فقط بالعملاء الموجودين في تلك القائمة في تاريخ شرائها . ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص الإضمحلال وفقاً لمعير المحاسبة المصري رقم (٢١) " إضمحلال قيمة الأصول " من خلال تقييمها في نهاية كل فترة مالية لحراسة ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمة قائمة العملاء .

مثال (٢) : براءة اختراع مشتراء وتنتهى خلال ١٥ عاماً

للحالة ١ : يتوقع أن يكون المنتج الذي تحميه التقنية المشمولة ببراءة الاختراع مصدراً لشهقات نقدية واردة صافية لمدة ١٥ على الأقل . ولدى المنشأة للزلم من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% من القيمة المعينة للبراءة في التاريخ الذي تم شرائها فيه ، وتتوى المنشأة بيع البراءة خلال ٥ سنوات .

للمعالجة : يمكن استهلاك قيمة البراءة على مدار ٥ سنوات وهي عمرها الإنتاجي لدى المنشأة ، مع قيمة متبقية تسوى للقيمة للحالية بمقدار ٦٠% من القيمة للمعالجة البراءة في تاريخ شرائها . ويمكن أيضاً مراجعة البراءة فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمجمل المحاسبة المصري رقم (٣١) من خلال تقييمها في نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٣) : حقوق التأليف لمشترى ذلك عمر قانوني متبقى منه ٥٠ عاماً

للحالة : يبين تحليل عادات العملاء واتجاهات السوق دليلاً على أن المرداد للمحمية بحقوق التأليف متولد تدفقات نقدية داخلية صافية لمدة ٣٠ عاماً فقط .

للمعاملة : يمكن استهلاك قيمة حقوق التأليف على مدار عمرها الإنتاجي المقدر بمدة ٣٠ عاماً . ويمكن أيضاً مراجعة حقوق التأليف فيما يخص الإضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) من خلال تقييمها في نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٤) : ترخيص بث مشغري ينتهي خلال عشر سنوات

للحالة : يتم تجديد ترخيص البث كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة بتوفير مستوى متوسط من الخدمة على الأقل لعملائها والتزمت بالمعطلات التشريعية ذات الصلة . ويمكن تجديد الترخيص لفترة غير محددة بتكلفة متدنية . وقد تم تجديده مرتين قبل أحدث شراء . وتبقى للمنشأة المستريه أن بإمكانها تجديد ترخيص لفترة غير محددة وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك . تاريخياً ، لم يكن هناك أي أعترض شديد على تجديد الترخيص . ولا يتوقع أن يتم استبدال التقنية المستخدمة في البث بتقنية أخرى في أي وقت في المستقبل المنظور . لذلك ، من المتوقع أن يساهم الترخيص في التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة .

للمعاملة : يمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم في التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة . لذلك ، لا يتم استهلاك قيمة ترخيص حتى يتم تحديد عمر إنتاجي له . ويتم اعتبار إضمحلال قيمة ترخيص وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) سرياً لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمته .

مثال (٥) : تراخيص فئ في مثال (٤)

للحالة : قررت سلطة التراخيص لاحقاً بأنها لن تقوم بتجديد ترخيص فئ بعد الآن ، ولكنها ستعرض الترخيص للمزايدة . وفي الوقت الذي تم فيه اتخاذ قرار سلطة التراخيص ، يبقى لترخيص بئ المنشأة مدة ٢ سنوات قبل أن ينتهي . وتتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص في المساعدة في التخطات التقنية الواردة اتصالية حتى ينتهي فترخيص .

للمعالجة : حيث أنه لا يمكن تجديد ترخيص فئ بعد الآن ، فإن عمره الإنتاجي لا يعد غير محدد . وبالتالي ، يتم استهلاك قيمة الترخيص لمشتري خلال عمره الإنتاجي المتبقى ومدته ٢ سنوات ويتم اعتباره مباشرة فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

مثال (٦) : حق تسير خطوط جوية مشترى بين مدينتين ينتهي خلال ثلاث سنوات

للحالة : يمكن تجديد حق تسير الخطوط كل خمس سنوات ، وتنتوي المنشأة المشترية أن تلتزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها للتجديد . ويتم بشكل روتيني منح تجديدات حق تسير الخطوط بكل تكلفة وتم تجديدها تاريخياً عندما إلتزمت شركة الخطوط الجوية بالقوانين والأنظمة المعمول بها . وتتوقع المنشأة لمشترية تقديم الخدمات لفترة غير محددة بين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تبقى للبنية التحتية لداعمة ذات العلاقة (بوابات المطار ، والمنفذ ، والمباني مرافق مبنى المطار) في مكانها في تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك حق تسير الخطوط . وبدعم تحليل تعليب والتخطات التقنية تلك الافتراضات .

للمعالجة : لأن الحقل والطروف تدعم فترة المنشأة المشترية على الاستمرار في تقديم الخدمة لاجوية لفترة غير محددة بين المدينتين ، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بحق تسير على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد . لذلك ، لا يتم استهلاك قيمة حق تسير الخطوط حتى يتم تحديد عمر إنتاجي له . ويتم اختياره فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) بشكل سنوي ودورية ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمته .

مثال (٧) : علامة تجارية مشتركة ومستخدمة لتحديد وتمييز المنتج المستهلكى الرئيسى الذى منصوص على الحصص الرئيسية فى السوق فى السنوات الثمانية الماضية للحالة : تملك العلامة التجارية عمراً قانونياً متبقياً منه ٥ سنوات ، ولكنه قبل التجديد كل ١٠ سنوات بتكلفة مقبولة . وتتولى المنشأة المشتري تجديد العلامة التجارية بشكل مستمر وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك . ويقدم تحليل كل من دراسات حورة حياة المنتج و اتجاهات السوق والإحصائيات الاقتصادية والبيئية ، وحرص توسيع العلامة ، تدليلاً على أن منتج العلامة للتجارية سيولد تدفقات نقدية دلالة صافية للمنشأة المشتري لفترة غير محددة .

المعالجة : يمكن معالجة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة . لذلك ، لا يتم استهلاك قيمة العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمر إنتاجي لها . ويمكن أن يتم اختبارها فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة للمصرى رقم (٣١) بشكل سنوى كدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٨) : علامة تجارية مشتركة قبل ١٠ سنوات والتي تميز منتج المستهلكى الرئيسى للحالة : اعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي 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 فى السوق وسفقت من المبيعات المستقبلية للمنتج . وتقدر المنشأة أن التدفقات النقدية الواردة الصافية المولدة من خلال المنتج ستكون كل بسبة ٢٠% فى المستقبل المنظور . ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج فى توليد التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

المعالجة : نتيجة للإخفاض المقدر فى التدفقات النقدية الواردة الصافية المستقبلية ، تعدد المنشأة بأن المبلغ المقابل للإسترداد المقدر للعلامة التجارية هو لكل من مبلغها المسجل . ويتم الاعتراف بخسارة إضمحلال القيمة . ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمراً إنتاجياً غير محدد ، فإنه لا يتم استهلاك قيمتها ولكن يتم اختبار إضمحلال قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة للمصرى رقم (٣١) بشكل سنوى كدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٩) : علامة تجارية لخط من المنتجات تم شراؤها قبل عدة سنوات في عملية تجميع أعمال

للحالة : في وقت عملية تجميع الأعمال ، كانت المنشأة لمشتراء تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاماً مع العديد من النماذج الجديدة لمطورة التي تصل للعلامة . وفي تاريخ الإلحماج بالشراء ، توقعات المنشأة للمشتري الإستمرار في إنتاج الخط ، وأشار بحلول الموائم للتصنيع متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التي تساهم فيها العلامة لتجارية في التدفقات النقدية قولودة للصافية . ونتيجة لذلك ، لم تقم المنشأة للمشتري ببلستهلاك قيمة العلامة لتجارية . ولكن الإدارة قررت مؤخراً إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة .

للمعالجة : حيث أنه لم يعد العمر الإنتاحي للعلامة لتجارية غير محدود ، يتم إختبار المبلغ المسجل للعلامة لتجارية فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المحسري رقم (٣١) ويتم بلستهلاك قيمته خلال عمره الإنتاجي للمبقي ومدة ٤ سنوات .

معييار المراسبة المصرى

رقم (٢٤) المعدل ٢٠١٥

ضرائب الدخل

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) للمعدل ٢٠١٥

ضرائب الدخل

المحتويات

فهرس

	مقدمة للمعيار
	هدف المعيار
٤-١	نطاق المعيار
٦-٥	تعريفات
١١-٧	الأساس الضريبي
	الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية و بالأصول الضريبية
١٤-١٢	الجارية
	الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة و بالأصول الضريبية
٤٥-١٥	المؤجلة
١٨-١٥	الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة
١٩	جميع الأصول
٢٠	الأصول المدرجة بالقيمة المعتلة
٢١	للشهر
٢٣-٢٢	الاعتراف الأولي بأصل أو بالتزام
٢٣-٢١	الفروق المؤقتة القابلة للخصم
١٣٦	للشهر
٢٣	الاعتراف الأولي بأصل أو بالتزام
٢٦-٢٤	الخصائر الضريبية المرحلة و الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم
٢٧	إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها
	الاستثمارات في شركات تابعة و لفروع و شركات الشقيقة
٤٥-٢٨	والمشروعات المشتركة

٥٦-٤٦	القياس
٥٧-٦٨ ج	الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة
٥٨-٦٠	النفود المعترف بها في الأرباح لو للخصائر
٦١-٦٥	النفود المعترف بها خارج الأرباح لو للخصائر
٦٦-٦٨	الضريبة للمؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال
	الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المدفوعة لمينية
٦٨-٦٨ ج	على أسهم
٦٩ ٧٨	العرض في للقوائم المالية
٦٩-٧٠	الأصول الضريبة والإلتزامات للضريبة
٧١-٧٦	للمنظمة
٧٧-٧٨	عبء الضريبة
٧٧	عبء (دخل) الضريبة للمعيط بالريح لو الضريبة من النشاط العدوى
	تروق لعملة من الأصول أو الإلتزامات الضريبة للمؤجلة
٧٨	بالعملة الأجنبية
٧٩-٨٨	الإخصاح

مقدمة معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) للمعدل ٢٠١٥

يحتوى هذا المعيار على المعالجة المحاسبية وأمثلة عن بعض الممارسات الضريبية التي قد لا يوجد لها مقابل 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 للمصري رقم (٢٤) للمعدل ٢٠١٥

ضرائب الدخل

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، و يهتم بالموضوع الرئيسي في المحاسبة عن ضرائب الدخل في كيفية المحاسبة عن الأثر المؤثر المؤجلة على ضرائب الجارية والمستقبلية :-

(أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الائتمانات) كما تظهر في قائمة المركز المالي للمنشأة .

و (ب) الصلبيات والأحداث الأخرى في لفترة قبلية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة .

إن أحد شروط الاعتراف بالأصل أو الائتم في القوائم المالية هو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لتلك الأصل أو الائتم ، فإذا كان من المتوقع أن يترب على استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الائتم سداد ضرائب في المستقبل أكبر أو أقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية ، فإن المعيار يتطلب من المنشأة أن تعترف بالائتم الضريبي للموكل (الأصل الضريبي للموكل) مع استثناءات محدودة.

يتطلب هذا المعيار أن تتم المحاسبة للأثر الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات والأحداث الأخرى . وذلك فإن للعمليات والأحداث الأخرى التي يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) يتم الاعتراف بالأثر الضريبية المرتبطة بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أيضاً . أما الصلبيات و الأحداث الأخرى التي يتم الاعتراف بها خارج الأرباح أو الخسائر (إما هي بنود للدخل الصافي الأخرى أو مباشرة في حقوق الملكية) فيتم الاعتراف بتأثيرها الضريبية مباشرة أيضاً خارج الأرباح أو الخسائر ، وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والائتمات الضريبية المؤجلة عند تصحيح الأعمال ينبغي أن يؤثر في قيمة الشهرة التي تنشأ من تجميع الأعمال أو في أية قيمة تزيد عن حصة المشتري في قيمة العانة في أصول والتزامات الشركة المقتناء والمحتمل زيادتها عن تكلفة تصحيح الأعمال، و يتناول هذا المعيار أيضاً الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن خسائر الضريبة غير المستخدمة أو الحق في الخصم الضريبي^(١) غير المستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإصاح عن المعلومات ذات صلة بضرائب الدخل.

(١) أم مور الحق في خصم ضريبي في خصم الضريبة المستطعة على الدخل من الاستثمارات من الضريبة المستطعة على ربح المنشأة المستمرة .

نطاق المعيار

- ١ - يطبق هذا المعيار على المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- ٢ - لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح للضريبي، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنع التي مدتها فترات قليلة أو لفترات طويلة للمشروعات المشتركة على توزيعاتها المنشأة الخاضعة للضريبة.
- ٣ - ملغاة .
- ٤ - لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنع الحكومية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) المتعلقة عن المنع الحكومية والإفصاح عن مساعدات الحكومية) أو العزاي الضريبية للاستثمار (الحق في خصم ضريبي معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل تلك المنع أو العزاي الضريبية للاستثمار.

تعريفات

- ٥ - تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريين كل منها:
 - الربح أو الخسارة المحاسبية: هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.
 - الربح للضريبي (الخسارة الضريبية): هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للضريبة للضريبي و القواعد التي تضعها الإدارة الضريبية و الذي تمتد (تنتهي) على أساسه ضرائب الدخل .
 - العبء الضريبي (الضرائب الممتدة): هو القيمة الإجمالية التي تدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.
 - الضريبة الجارية: هي قيمة الضرائب المستحقة الممددة (الاسترداد) المرتبطة بصافي الربح للضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة.
 - الائتمات الضريبية المؤجلة: هي قيمة ضرائب الدخل التي يستحق مدها في الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

الأصول الضريبية المؤقتة: هي قيمة الضرائب التي يستحق استردادها في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ: (أ) الفروق المؤقتة المخصصة (أي القابلة للخصم من دمج الضريبي في الفترات المستقبلية).

و (ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة و المرحلة للفترات التالية.

و (ج) الخصم الضريبي^(٢) غير المستخدم و المرحل للفترات التالية .

الفروق المؤقتة: هي الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في قائمة المركز المالي والأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات . و تشمل الفروق المؤقتة إما في :

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: و هي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

أو (ب) فروق مؤقتة قليلة للخصم : وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفيض مقدار دمج الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

الأساس الضريبي للأصل أو الالتزام : هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية .

٦- الحبء الضريبي (الضريبة الممتدة) يتكون من عبء الضرائب الجارى للضريبة الممتدة عن فترة) و الحبء الضريبي المؤجل (الإبراء الضريبي المؤجل).

الأساس الضريبي

٧ الأساس الضريبي لأصل ما هو للقيمة التي سوف تخصم للأغراض الضريبية (أي لتحديد لأرباح ضريبة المستقبلية) مقابل المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة التي ستتدفق أو ترد للمنتأة استرداداً للقيمة الدفترية للأصل، لما إذا كانت هذه مزايا اقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبي لهذا الأصل يكون مساوياً للقيمة الدفترية.

(٢) أم مور الخصم الضريبي هي خصم للضريبة الأجنبية على نقل تدفق في الخارج من ضريبة محلية على نفس الدخل.

لمثلة:

- ١- تكلفة آلة ١٠٠ ، و للأعراض الضريبية تم إهلاك ٢٠ من تكلفة الآلة خصماً من إيرادات فترة الجارية والفترات السابقة وسوف نخصم للتكلفة المتبقية لهذه الآلة في الفترات المستقبلية، بما كإهلاك أو نخصم عند التصرف في الآلة ، و سوف يخضع الإيراد المتولد بواسطة الآلة للضريبة و آلة لأرباح من التصرف في الآلة ستخضع للضريبة أيضاً ، كما أن أية خسائر من التصرف فيها سوف يتم خصمها للأعراض الضريبية . وعلى ذلك يكون الأساس الضريبي لهذه الآلة ٧٠.
- ٢- تبلغ القيمة الدفترية للفوائد مستحقة للحصول ١٠٠ بينما يتم للمحاسبة الضريبية للفوائد المحصلة على الأساس النقدي، وعلى ذلك يكون الأساس الضريبي للفوائد المستحقة صفراً.
- ٣- تبلغ القيمة الدفترية للعملاء ١٠٠ ، و قد تم إدراج الإيرادات المرتبطة بهؤلاء العملاء ضمن طرح الضريبي (الخسارة الضريبية)، وعلى ذلك يكون الأساس الضريبي للعملاء هو ١٠٠.
- ٤- تبلغ القيمة الدفترية للتوزيعات مستحقة للحصول من شركات التابعة ١٠٠ و لا تخضع هذه التوزيعات للضريبة، وحيث إن قيمة الدفترية لهذا الأصل يتم خصمها مقابل المنافع الاقتصادية (أي الإيرادات) لذلك فإن الأساس الضريبي للتوزيعات مستحقة الحصول يكون ١٠٠.
- ٥- تبلغ القيمة الدفترية لفرض مسنق للمنفذ ١٠٠ ، وحيث إن نحصل ما الفرض لن يتربط به أثر ضريبية ، لذلك يكون الأساس الضريبي لهذا الفرض هو ١٠٠.

٨- يمثل الأساس الضريبي للالتزام في قيمته الدفترية مخصصاً منها أية مبلغ تتعلق بهذا الالتزام سوف نخصم للأعراض الضريبية في الفترات المستقبلية ، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبي قيمته الدفترية مخصصاً منها أي مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاصاً للضريبة مستقبلاً .

لمثلة:

- ١- تتضمن الالتزامات المتدولة مصروفات مستحقة قيمتها الدفترية ١٠٠ ، فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها سوف نخصم للأعراض الضريبية على أساس نقدي ، لذلك يكون الأساس للضريبي للمصروفات المستحقة صفراً.

- ٢- تتضمن الالتزامات المتداولة إيرادات فوائد محصلة مقدماً ببلغ قيمتها الدفترية ١٠٠، فإذا كتبت إيرادات الفوائد تتم فمحاسبة الضريبة عليها على أسس نفدى ذلك يكون الأسس الضريبي للفوائد المحصلة مقدماً صغراً .
- ٣- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠، فإذا كانت المصروفات المركبة بها قد تم خصمها بالفعل للأغراض الضريبة، لذلك يكون الأسس الضريبي للمصروفات المستحقة ١٠٠.
- ٤- تتضمن الالتزامات المتداولة جراءات وعروضات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠ . والجزاءات والعروضات لا يتم خصمها للأغراض الضريبة، لذلك يكون الأسس الضريبي للجزاءات والعروضات المستحقة ١٠٠ .
- ٥- ببلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق على المنشأة ١٠٠، فإذا كان سداد القرض لن يكون له اثر ضريبي، لذلك يكون الأسس الضريبي للقرض ١٠٠.

- ٩- بعض البنود لها أسس ضريبي لكن لا يتم الاعتراف بها كأصول والالتزامات لمي قائمة المركز المالي، على سبيل المثال: تكاليف الأبحاث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي عن الفترة التي حملت عليها ولكن لا يسمح بخصمها عند تحديد الربح (الخسارة) الضريبة إلا في فترة لاحقة، ويعتبر الفرق بين الأسس الضريبي لتكاليف البحث طبقاً للقيمة التي ستسمح الإدارة الضريبة بخصمها في فترات مستقبلية، وبين قيمتها الدفترية البالغة صغراً فوقاً مؤقتاً بترتب عليه أصلاً ضريبياً موجداً .
- ١٠- عندما لا يكون الأسس الضريبي للأصل أو الالتزام ظاهراً في حينه، فله من المعيد لن نأخذ في الاعتبار المبدأ الأساسي الذي نرى عليه هذا المعيار وهو:

عني المنشأة أن تعترف (فيما عدا بعض الحالات الاستثنائية) بالالتزام (الأصل) الضريبي المؤجل عندما يؤدي تحصيل أو سداد القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام في المستقبل إلى سداد ضرائب أكبر (لقل) مما كان يمكن سداه إذا كان هذا التحصيل أو للسداد ليس له آثاراً ضريبة.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية وبالأصول الضريبية الجارية

١٢- يتم الاعتراف بالضرائب الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة والتي لم يتم سدادها بعد كالالتزام. أما إذا كانت الضرائب التي تم سدادها بالفعل في الفترة الحالية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات فيتم الاعتراف بهذه الزيادة كدخل.

١٣- يتم الاعتراف بالميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة كدخل.

١٤- عندما تستخدم الصنارة الضريبية في استرداد الضريبة الجارية لفترة سابقة فإن اعتراف المنشأة بميزة الاسترداد كدخل في الفترة التي 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 المؤجلة الخاضعة للضريبة

١٥- يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤجلة التي ينتظر خصوعها للضريبة فيما عدا ما يلي :

(أ) الاعتراف الأولي بالشهرة .

أو (ب) الاعتراف الأولي بالأصل أو الالتزام للعملية التي:

(١) ليست لتجميع الأصول.

و(٢) لا تؤثر على صافي الربح المحاسبي و لا على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

و مع تلك فإن الفروق المؤجلة المرتبطة باستثمارات في شركات تابعة و فروع وشركات شقيقة و حصص في مشروعات مشتركة يتم الاعتراف بها كالتزام ضريبي مؤجل طبقاً للفقرة ٣٩."

١٦- من المفترض عند الاعتراف بالأصل أن قيمته التقديرية سوف يتم استردادها في شكل منفعة أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة في الفترات المستقبلية، و عندئذ تزيد القيمة التقديرية للأصل على أصله الضريبي فإن قيمة المنافع الاقتصادية للخاضعة للضريبة سوف تزيد عن القيمة التي سوف يسمح بحصصها للأغراض الضريبية، وهذا الفرق يمثل

فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة ، ويمثل الالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق في الفترات المستقبلية التزاماً ضريبياً موجلاً، وعندما تسترد المنشأة القيمة الدفترية للأصل، ينعكس الفرق المؤقت ويظهر لدى المنشأة كربح ضريبي. ينتظر أن يترتب عليه تدفق لمنافع اقتصادية خارجة من المنشأة في شكل مدد للضريبة. وكذلك فإن هذا المعيار يتطلب الاعتراف بكلفة الالتزامات الضريبية المؤجلة باستثناء الحالات التي تم ذكرها في الفقرات ٦٥، ٦٦، ٦٧.

مثال:

أصل تكلفته ١٥٠ و قيمته الدفترية ١٠٠. مجمع الإهلاك للأغراض الضريبية ٩٠ و سعر الضريبة ٢٥%.

الأساس الضريبي للأصل هو ٦٠ (١٥٠ تكلفته ناقصاً مجمع الإهلاك الضريبي ٩٠) ولاسترداد القيمة الدفترية للأصل و قدرها ١٠٠، يجب على المنشأة أن تحقق ربحاً ضريبياً قدره ١٠٠ ولكنها ستقوم بخضم أهلاك ضريبي قيمته ٦٠ فقط . وبالتالي فإن المنشأة ستقوم بمدد ضريبة دخل قيمتها ٦٠ - (٤٠ × ٢٥%) عند استرداد القيمة الدفترية للأصل. والفرق بين القيمة الدفترية للأصل ١٠٠ والأساس الضريبي لهذا الأصل ٦٠ هو فرق مؤقت قدره ٤٠. ولذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالالتزام ضريبي مؤجل قدره ٤٠ = (٤٠ × ٢٥%) تمثل قيمة ضرائب الدخل التي سوف تسددها خلال فترة استرداد القيمة الدفترية للأصل.

١٧- تنشأ بعض الفروق للمؤقتة عند تضمين الربح المحاسبي للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها لأغراض الربح الضريبي في فترة مختلفة، مثل هذه الفروق تعرف عادة باسم الفروق الزمنية أو فروق عدم التزام. وفيما يلي أمثلة على هذا النوع من الفروق والتي تنشأ فروقاً مؤقتة خاضعة لضرائب و بالتالي يترتب عليها للالتزامات ضريبية مؤجلة :

(أ) قد يختلف الإهلاك المستخدم في تحديد صافي الربح المحاسبي (المبسرة الضريبية) عن الإهلاك المستخدم في تحديد الربح المحاسبي، ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبي له والذي يمثل في تكلفته الأصلية ناقصاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبي للفترة الحالية والفترات السابقة، و تنشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل إذا كان الإهلاك للضريبي ممجلاً (أما إذا كان الإهلاك المحاسبي أملاً من الإهلاك المحاسبي، فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبي مؤجل).

و(ب) قد ترسمل تكلفة التطوير وتمتلك على مدخر فترات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبي. ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم في نفس الفترة التي نشأت فيها. مثل هذه التكلفة يكون أساسها للضريبي صلوفاً لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبي في نفس فترة حدوثها، و يترتب على ذلك فرق مؤقت يتمش في الفرق بين القيمة الدفترية للتكلفة للتطوير و بين أساسها للضريبي الذي يبلغ صلوفاً في هذه الحالة.

١٨- تنشأ لفروق المؤقتة أيضاً عندما:

(أ) يتم توزيع تكلفة جميع الأعمال على الأصول والالتزامات على أساس قيمها العادية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) ولكن لا يتم عمل تسويات مسافة للأغراض المصرية (راجع لفقرة ١٩).

أو (ب) يعدل تقييم الأصول ولا يتم عمل تسويات مسافة للأغراض المصرية (راجع لفقرة ٦٠).

أو (ج) تنشأ لشهرة عند تجميع الأعمال (راجع لفقرة ٦١).

أو (د) يكون الأساس للضريبي لأصل، أو التزام عند تشككه مختلفاً عن قيمته الدفترية الأولية مطلقاً يحدث عندما تحصل للمشارك على منح حكومية غير خاضعة للضريبة مرتبطة بأصول (راجع الفقرتين ٢٢ ، ٣٣).

أو (هـ) تكون القيمة الدفترية للاستثمارات في شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص في مشروعات مشتركة مختلفة عن الأساس للضريبي لهذه الاستثمارات (راجع لفترات من ٣٨ إلى ٤٥).

تجميع الأصول

١٩- مع وجود بعض الاستثناءات المحدودة يتم توزيع تكلفة الاستحواذ لو الاقتناء في عملية تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات للوصول لقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ لو الاقتناء. وتنشأ لفروق المؤقتة عندما لا يتم تعديل الأساس للضريبة لتلك الأصول والالتزامات لتتفق مع قيمتها الدفترية للمعدة أو إذا تم تعديل الأساس للضريبة بقيمة مختلفة ، على سبيل المثال: عندما تترك القيمة الدفترية لأصل لتصل إلى قيمته العادية ولكن يظل الأساس للضريبي لهذا الأصل بتكلفته لدى المالك السابق، فإنه يشأ فرق مؤقت خلص للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبي مؤجل تتكرر به شهرة (راجع لفقرة ٦٦).

الأصول المدرجة بالقيمة العادلة

٢٠- تسمح بعض معيير المحاسبة المصرية لأصول معينة بأن تثبت بقيمتها العادلة أو بقيمة إعادة تقييمها (راجع معيار المحاسبة المصري للخاص بـالأدوات المالية *).

وعندما يسمح التشريع الضريبي بإعادة تقييم الأصل أو تقييمه طبقاً للقيمة للمائلة بما يؤثر على الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الجارية ، فإن الأسس الضريبية للأصل بعدد ليتفق مع قيمته الدفترية المعينة وبالتالي لا ينتج عنها فروق مؤقتة ، أما إذا كان للتشريع الضريبي لا يأخذ بالقيمة المعدلة للأصل في الفترة التي أعيد فيها التقييم فإن الأسس الضريبية للأصل لا يتم تحديده ، و يؤدي ذلك إلى فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للمعدلة للأصل وبين أساسه الضريبي يترتب عليه التزام أو أصل ضريبي موجب و تسري هذه القاعدة حتى إذا :

(أ) لم يكن في نية المنشأة التصرف في هذا الأصل، على هذه الحالة منوف يتم استرداد للقيمة الدفترية للمعدلة للأصل من خلال الاستخدام وهذا سيولد دخلاً ضريبياً يزيد عن قيمة الإهلاك المسموح به للأغراض الضريبية في فترات المستقبلية.

أو (ب) تم تلجئ الضريبة على الأرباح لرسمية بسبب استخدام حيلة للتصرف في الأصل في قوائم أصول مثيلة، ففي هذه الحالة سينتهي الأمر بذلك الضريبة إما عند بيع تلك الأصول المثيلة أو من خلال استخدامها .

الشهرة

٢١- تقاس الشهرة الناتجة عن تجميع الأصول على لملمن زيادة (أ) عن (ب) لنده :

(أ) إجمالي :

(١) للمقابل الممول مقياساً طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) والذي يتطلب عادة للقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ .

و (٢) قيمة الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المستحوذ عليها طبقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (٢٩).

و (٣) في تجميع الأصول على مراحل ، القيمة لمائلة في تاريخ الاستحواذ لحقوق ملكية المنشأة المستحوذة والتي كانت تحتفظ بها في المنشأة المستحوذ عليها .

(ب) صلقى قيمة الأصول المستحوذ عليها والإلتزامات التي تم الإلتزام بها في تاريخ الاستحواذ مقياساً طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩).

وعندما لا يسمح التشريع الضريبي باستهلاك القيمة للشهرة خصصاً من الربح الخاص للضريبة يصبح الأساس الضريبي للشهرة في هذه الحالة يساوي صفرًا ، ويرتّب على ذلك من الناحية النظرية فرق مؤقت خاضع للضريبة يعادل القيمة التقديرية للشهرة عند الاعتراف بها ، إلا أن هذا المعيار لا يسمح بإثبات الالتزام الضريبي المؤجل للمترتب على هذا الفرق المؤقت لأن الشهرة لا يعاد قياسها إلا كقيمة بقية (عندما تنتهي أو تضمحل) وإثبات الالتزام للضريبي المؤجل سيقع من قيمة الشهرة ولن يحصل على قيمة للدخل

٢١- الإنخفاض اللاحق في التزام ضريبي مؤجل لم يتم الاعتراف به نظراً لنشأته من الاعتراف الأولي للشهرة يعامل على أنه قد نشأ من الاعتراف الأولي للشهرة وبالتالي لا يتم الاعتراف به طبقاً للفقرة ١٥٠(أ) . فعلى سبيل المثال إذا أعترفت منشأة في عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ لها أساس ضريبي صفر فإن الفقرة ١٥٠(أ) تمنع المنشأة من الاعتراف بالإنترلم الضريبي للمؤجل الناتج ، وإذا أعترفت المنشأة لاحقاً بخسارة إسماعيل في هذه الشهرة بمبلغ ٢٠ ينخفض مبلغ الفرق للمؤقت الضريبي المتعلق بالشهرة من ١٠٠ إلى ٨٠ وينتج عن ذلك إنخفاض في قيمة الإنترلم الضريبي للمؤجل غير المعترف به . وبمقتل الإنخفاض في قيمة الإنترلم الضريبي للمؤجل غير المعترف به على أنه متعلق بالاعتراف الأولي للشهرة وبالتالي لا يجوز الاعتراف به طبقاً للفقرة ١٥٠(أ) .

٢١ب- مع هذا فإن الإنترلمات الضريبية المؤجلة عن فروق ضريبية مؤقتة يتم الاعتراف بها في حدود عدم نشأتها من الاعتراف الأولي للشهرة . فعلى سبيل المثال إذا أعترفت منشأة في عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ مسموح بخصمها للأغراض الضريبية بسعر ٢٠% سنوياً اعتباراً من سنة الاستحواذ . في هذه الحالة يكون الأساس الضريبي للشهرة هو مبلغ ١٠٠ عند الاعتراف الأولي و ٨٠ في نهاية سنة الاستحواذ . فإذا ظلت القيمة التقديرية للشهرة في نهاية سنة الاستحواذ بدون تغيير بمبلغ ١٠٠ ينشأ فرق ضريبي مؤقت بمبلغ ٢٠ في نهاية تلك السنة . وحيث أن الفرق الضريبي للمؤقت لا يتعلق بالاعتراف الأولي للشهرة ، يتم الاعتراف بالإنترلم للضريبي للمؤجل الناتج عن تلك .

وعند سماح التشريع الضريبي باستهلاك الشهرة وفق نسبة محددة كما في حالة الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال بينما تكلف هذه الشهرة باقية دون تغيير في الدفائر المحاسبية فيؤدى ذلك إلى فرق مؤقت خاضع للضريبة ويرتّب عليه التزام ضريبي مؤجل .

الاعتراف الأولي بأصل أو بالتزام

٢٢- قد تنشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولي بأصل أو التزام، ويكتمل على ذلك : إذا كان جزءاً من لو إجمالي تكلفة الأصل لن يسمح بخصمه للأغراض الضريبية.

يعتمد المستوجب المحاسبي لمعالجة مثل هذا الفرق على طبيعة عملية قتي أدت إلى الاعتراف الأولي للأصل أو للالتزام كالآتي :

(أ) عند تحميل الأعمال تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبي مؤجل ، وهذا يؤثر في قيمة الشهرة أو في المبلغ الذي يزيد عن تكلفة حصصة المستحوذ في صافي القيمة للعائلة للأصول و الالتزامات المستحوذ عليها (راجع للفرقة ١٩٠) .

(ب) إذا أثرت العملية في أى من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي، تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبي مؤجل متعلق بها وتعترف بالمصروف أو بالإيراد الضريبي لمؤجل الناتج عن تلك في الأرباح أو الخسائر (بغاية الدخول) (راجع للفرقة ٥٩٠) .

(ج) إذا لم تكن العملية عملية تجميع أعمال ولم تؤثر في كل من الربح المحاسبي و الربح الضريبي عند الاعتراف الأولي بالأصل أو الالتزام ، فإن هذا قمعيز لا يسمح للمنشأة بالاعتراف بالالتزام لو بالأصل الضريبي للمؤجل سواء عند الاعتراف الأولي بالأصل أو بالالتزام أو فيما بعد عندما يحدث تعديل في قيمة الأصل لو الالتزام ، ولا يستثنى من هذه القاعدة إلا الفروق للموافقة المتعلقة بالاستثمار في شركات تابعة وغروع وشركات شقيقة والعصص في مشروعات مشتركة وما يترتب عليها من التزام لو أصل ضريبي مؤجل (راجع للفرقتين ١٥٠ و ٢٤٠) .

مثال يوضح للفرقة ٢٢ ج

تقوى منشأة تستخدم أصل تكلفته ١٠٠٠ خلال عمره الإنتاجي ليلغ ٥ سنوات و تتخلص منه في النهاية بقيمة تخريدية قدرها صفر ، 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 متمقق المنشأة دخلاً ضريبياً قدره ١٠٠٠ وتنفق ضريبة عليه ٢٠٠ ، و لا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبي للمؤجل ليلغ ٢٠٠ لأنه ناتج من الاعتراف الأولي للأصل.

في السنة التالية تكون القيمة الدفترية للأصل ٨٠٠ ، و تحقق دخلاً ضريبياً قدره ٨٠٠ تُسدد عليه ضريبة ١٦٠. و لا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبي للمؤجل ليلغ ١٦٠ لأنه ناشئ من الاعتراف الأولي للأصل.

٢٣- طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الأكوام للمالية: العرض* ، يقوم مصدر الأداة المالية المركبة (مثل السندات القابلة للتحويل) بتقييم الالتزام المرتبط بالأداة المالية كالتزام وجزء المرتبط بحقوق الملكية كجزء منها .

وعند الاعتراف الأولي بشق حقوق الملكية منفصلاً عن شق الالتزام ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ، ولذلك فالاستثناء لورلد في الفقرة "١٥" لا يصرى على هذه الحالة ، وبالتالي على المنشأة أن تعترف بالالتزام للضريبي المؤجل المترتب عليها. وطبقاً للفقرة "١١" فإن للضريبة المؤجلة تعمل مباشرة على القيمة التقديرية لشق حقوق الملكية. وطبقاً للفقرة "٥٨" فإن التغييرات الفلاحية في قيمة الالتزام للضريبي المؤجل يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل كمصروف (إيراد) ضريبي مؤجل.

الفروق المؤجلة للقابلة للخصم

٢٤- يتم الاعتراف بالأصل للضريبي المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤجلة القابلة للخصم إلى المدى الذي يتوقع أن يكون فيه الربح للضريبي كافياً لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل للضريبي المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام؛ (أ) في عملية لا تمثل جميع أعمال .

و (ب) في تاريخ نشأة العملية لم يكن لها تأثير في كل من الربح المحاسبي و الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

و مع ذلك فبالنسبة للفروق المؤجلة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار في شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص في مشروعات مشتركة فيتم الاعتراف بالأصل للضريبي المؤجل المترتب عليها طبقاً للفقرة "٤٤".

٢٥- من الطبيعي عند الاعتراف بالالتزام أن تسدد قيمته التقديرية في الفترات المستقبلية من خلال تخفيضات خارجية من مورد المنشأة ذات المصالح الاقتصادية، وعندما تتحقق الموارد خارج المنشأة ، فإن جزءاً منها أو كل قيمتها قد يخصم عند تحديد الربح الضريبي في فترة لاحقة للفترة التي تم الاعتراف فيها بالالتزام، في مثل هذه الحالات، ينشأ فرق مؤقت بين القيمة التقديرية للالتزام وأساسه الضريبي، ويتربط عليه أصل ضريبي مؤجل يتعلق بصرفاء الدخل التي سيتم استردادها أو توفيرها في فترات المستقبلية عندما يسمح بخصم الالتزام لجزء من الالتزام عند تحديد الربح الضريبي. وبالمثل، إذا كانت القيمة التقديرية لأصل ما أقل من أساسه الضريبي فإن الفرق يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل يتعلق بصرفاء الدخل التي سيتم استردادها أو توفيرها في فترات المستقبلية.

مثال

١- اعترلت منشأة بالتزام قيمته ١٠٠ كتكلفة مستحقة لضمحل منشج- بينما لن يتم خصم تكلفة الضمان للأعراض الضريبية إلا عندما تقوم للمنشأة بمدك للمطاليل المتعلقة بضمحل المنشج . و كان سعر للضريبة ٢٠%.

الأسلس للضريبي للالتزام صفر (القيمة الدفترية ١٠٠ بالقصاً للقيمة التي سوف يتم خصمها للأعراض الضريبية لهما يتعلق بهذا الالتزام في الفترات المستقبلية). و عند مداد الالتزام بقيمة دفترية ، فإن للمنشأة سوف تخفض الربح الضريبي في المستقبل بمبلغ ١٠٠ وبالتالي سوف تخفض الضرائب المسددة في المستقبل بمبلغ ٢٠ - (١٠٠ × ٢٠%). الفرق بين القيمة للدفترية ١٠٠ والأسلس للضريبي صفر يكون فرقاً مؤقتاً قبللاً للخصم قدره ١٠٠. ولذلك نعرّف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدره ٢٠ - (١٠٠ × ٢٠%) بشرط أن يكون من المتوقع أن تحقق المنشأة صافي ربح ضريبي في الفترات المستقبلية يتكفي لمقابلة التخفيض في مداد الضريبة.

٢٦- وفيما يلي أمثلة لفرق مؤقتة قليلة للخصم وترتب عليها أصول ضريبية مؤجلة:

(أ) تكلفة مزاياء للتقاعد قد تخصم عند تحديد الربح المحاسبي مقابل للخدمة لمؤداة من العمل ولكنها تخصم لأعراض تحديد الربح الضريبي إما عند مداد لتعقضاء الاشتراكات تمويل صندوق للتقاعد أو عندما تسدد للمنشأة مزاياء للتقاعد مباشرة للعمال عند إحداثه للتقاعد ، و ينشأ نتيجة لذلك فرق مؤقت بين القيمة للدفترية للالتزام و أساسه للضريبي الذي عادة ما يكون صفرأ ، و يترتب على هذا الفرق لمؤقت القابل للخصم أصل ضريبي مؤجل لأن المنقح الاقتصادية سوف تتدفق للمنشأة في صورة خصم من الربح للضريبي عند مداد الاشتراكات للصندوق أو قيمة مزاياء للتقاعد للعمال.

(ب) مع وجود بعض الاستثناءات للمحدودة يتم الاعتراف بتكاليف الأبحاث كمصروف لتحديد الربح المحاسبي وذلك في الفترة التي تم تكيدها فيها إلا أنه قد لا يكون سموحاً خصمها في تحديد الربح الضريبي (للخسارة للضريبية) إلا في فترات مقبلة ، فإن الفرق بين الأسلس للضريبي تكاليف الأبحاث المتمثلة في المبلغ الذي ستسمح مصلحة الضرائب من خصمه خلال الفترات المقبلة وبين القيمة للدفترية والبالغة صفر يتم معالجته كفرق مؤقت ينتج عن أصل ضريبي مؤجل .

(ج) يتم توزيع تكلفة جميع الأصول على الأصول والالتزامات المحددة على أساس قيمها العادلة في تاريخ جميع الأعمال. وعندما يعترف بالالتزام عند الاستحواذ ولكن لا يتم خصم التكلفة المتعلقة به في تحديد الربح الضريبي إلا في فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت قابل للخصم يترتب عليه أصل ضريبي موجب. كما ينشأ أصل ضريبي موجب أيضاً عندما تكون القيمة العادلة لأصل مستحوز عليه أقل من أساسه للضريبي. وفي كلتا الحالتين، تؤثر الأصول الضريبية الموجبة في كشور (راجع الفقرة ٦٦).

(د) بعض الأصول قد تثبت بالقيمة العادلة لو يعد تقييمها بدون إجراء نسوية مقابلة للأغراض الضريبية (راجع للفقرة ٢٠). و ينشأ عن ذلك فرق مؤقت قابل للخصم إذا كان الأصل الضريبي للأصل يزيد على القيمة الدفترية.

٢٧- على العكس عندما يسمح ضريبياً بخصم الفروق المؤقتة لقليلة للخصم في تحديد الربح للضريبي في الفترات المستقبلية، فإن المنافع الاقتصادية المتمثلة في تخفيضات في الضرائب المبددة تتدفق إلى المنشأة بشروط أن تكون هناك أرباح ضريبية تكفي لمقابلة تلك الخصومات، وذلك لا يجوز المنشأة أن تعترف بالأصول الضريبية الموجبة إلا عندما يكون هناك احتمال مرجح بأن الأرباح للضريبة سوف تكون كافية لمقابلة للفروق المؤقتة القابلة للخصم.

٢٨- تكون لأرباح للضريبة متوقع توفرها لإستخدامها في الفرق المؤقت المسموح بخصمه عندما يكون هناك فروق ضريبة مؤقتة كافية متوقعة بنص مصلحة الضرائب ونفس المنشأة للخاصة للضريبة والمتوقع ردها في :

(أ) في نفس الفترة قلتي من المتوقع فيها رد الفرق المؤقت المسموح بخصمه.

(ب) في الفترات التي من الممكن فيها ترحيل الحائز للضريبة الناتجة من أصل ضريبي موجب.

في مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالأصل للضريبي للموجب في الفترة التي نشأ فيها للفرق للضريبي المؤقت.

٢٩- إذا كان من المتوقع أن تكون الأرباح للضريبة مستقبلية غير كافية لمقابلة الفروق المؤقتة الخاصة للضريبة بعد الأخذ في الاعتبار أي فروق مؤقتة قابلة للخصم من الربح للضريبي فينبغي الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاصة في حدود الأرباح للضريبة المتوقعة و تكوين الأصول الضريبية للموجة على هذا الأسس، إلا أنه قد يمكن عن طريق تخطيط الضريبي زياد الربح للضريبي المستقبلي بما يسمح باستيعاب كامل أو قدر أكبر من الفروق المؤقتة الخاصة للضريبة ، وبالمثل قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبي زيادة الأرباح للضريبة مستقبلية لاستيعاب كامل أو قدر أكبر من

فخصائر الضريبة المرحلة أو الحق في خصم الضريبي غير المستخدم (راجع أيضاً الفقرتين ٣٣٠ و ٣٤٠)، و يعتمد التخطيط الضريبي على التشريع الضريبي الساري والاستفادة مما يتيح هذا التشريع من فرص زيادة الربح الضريبي ، ومن أمثلة ما تنجحه بعض التشريعات الضريبية في هذا المجال ما يلي :

- بيع وإعادة استجار بعض الأصول التي ارتفعت قيمتها السوقية دون أن يقابل هذا الارتفاع تعديل بالزيادة في أساسها الضريبي .

- بيع أصل بدر دخلاً غير خاضع للضريبة و شراء استثمار آخر بدلاً منه بدر دخلاً خاضعاً للضريبة .

٣٠- ملغاة .

٣١- ملغاة.

٣٢- ملغاة.

الشهرة

٣٧- إذا كان الرصيد الدفتری للشهرة الناتجة عن تجميع أعمال أقل من أساسها الضريبي فإن الفرق يؤدي إلى ظهور أصل ضريبي مؤجل . ويتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل من الاعتراف الأولي للشهرة كجزء من المساهمة عن تجميع الأعمال إلى المدى الذي يتوقع فيه أن الربح الضريبي سيتحقق والذي سيتم عن طريقه استخدام الفرق مؤقتاً للقيام للخصم .

الاعتراف الأولي بالأصل أو بقرائن

٣٣- من بين الحالات التي ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل عند الاعتراف الأولي بالأصل ، خصم قيمة منحة حكومية غير خاضعة للضريبة من قيمة الأصل المرتبطة بها للوصول إلى قيمته الدفترية دون أن يقلل ذلك خصصاً معاكساً للأغراض الضريبية لتحديد قيمة الأصل للقبلة للإهلاك ، أي أساسه الضريبي. وعندئذ تكون للقيمة الدفترية للأصل أقل من أساسه الضريبي و يترتب على ذلك نشأة فرق مؤقت قابل للخصم .

كذلك قد تعمل المنح الحكومية محاسبياً كإيراد مؤجل و ينشأ عن ذلك فرق بين هذا الإيراد للمؤجل و أساسه الضريبي البالغ صفراً ، و يترتب على ذلك أيضاً فرق مؤقت قابل للخصم .

و لما كانت الطريقة المحاسبية التي تتبعها المنشأة في عرض الأصل المرتبط بمنحة حكومية فإنه لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل فمترتب على ذلك للمعيب الموضح في لفقرة ٢٢.

الخسائر الضريبية المرحلة و الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم

٣٤- يتوجب على الخسائر الضريبية المرحلة و الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم نشأة أصل ضريبي مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبي في المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة و الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم .

٣٥- للفوائد التي تحكم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل للنشأة عن ترحيل الخسائر الضريبية وحق في الخصم للضريبي غير المستخدم هي نفسها التي تحكم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل للنشأة عن فروق المؤقتة للخصم، ومع ذلك فإن وجود خسائر ضريبية مرحلة يمثل دليلاً قوياً على أن الربح الضريبي في المستقبل قد لا يكون متاحاً، ولذلك فإن المنشأة التي يكون لديها خسائر حديثة يجب أن لا تعترف بالأصل الضريبي المؤجل فنشأة عن تلك الخسائر أو عن الحق في الخصم للضريبي غير المستخدم إلا في حدود ما يكون لديها من فروق مؤقتة خاضعة للضريبة أو ما يكون لديها من أدلة أخرى مقنعة بأن لربح الضريبي سوف يكون كافياً لمقابلة الخسائر المرحلة أو الحق في الخصم للضريبي غير المستخدم، وفي مثل هذه الحالات فإن لفقرة ٨٢ تطلب الإفصاح عن قيمة الأصل الضريبي المؤجل و بيان الأدلة التي تؤيد الاعتراف به .

٣٦- عند تقدير مدى احتمال وجود ربح ضريبي كافٍ لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم للضريبي غير المستخدم تدرس المنشأة لشروط التالية :

(أ) ما إذا كان يتوفر للمنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها مبلغ خاضعة للضريبة كافية لمقابلة الخسائر المرحلة و الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم .

و (ب) ما إذا كان من المرجح أن يتوفر للمنشأة أرباح ضريبية كافية لاستخدام الخسائر المرحلة أو الحق في الخصم للضريبي 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 الضريبي (راجع الفقرة ٢٩) يمكن للمنشأة استغلالها لتحقيق ربح ضريبي خلال الفترة المتاحة للاستفادة بالتفسير المرحلة و الحق الضريبي غير المستخدم .

ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في حالة ما إذا كل من غير المحتمل وجود ربح ضريبي كاف لمولجة خصائر المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم.

إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧- تقوم المنشأة بإعادة تقدير موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها في تاريخ نهاية كل فترة مالية وتعترف بالأصول الضريبية المؤجلة التي لم تعترف بها من قبل إلى المدى الذي يصبح من المرجح معه مستقبل وجود ربح ضريبي يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبي المؤجل، على سبيل المثال: فتمس في الظروف التجارية قد يزيد من احتمال قدرة المنشأة على توليد ربح ضريبي كاف في المستقبل لمعالجة الأصل الضريبي المؤجل وفق المعايير الموضحة في الفقرة ٢٤ لو ٣٤. مثل آخر عندما نجد المشاة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة في تاريخ جميع الأعمال أو قوتاريخ للتأية (راجع الفقرتين ٦٧ و ٦٨).

الاستثمارات في شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة

٣٨- تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح للقيمة الدفترية للاستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أو الحصص في المشاريع المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي (الذي يكون غالباً بالتكلفة) لذلك الاستثمار أو تلك الحصة، مثل هذه الفروق قد تنشأ في عدد من الظروف المختلفة. على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة ومشاريع المشتركة.

(ب) فروق تقييم العملة عندما تكون شركة الأم والشركات التابعة قائمة في دول مختلفة .

(ج) انخفاض القيمة الدفترية للاستثمار في شركة شقيقة لتعامل قيمته الاسردادية.

وقد تختلف الفروق المؤقتة في القوائم المالية المجمعة عن الفروق المؤقتة المتحققة بذلك الاستثمار في القوائم المالية المستقلة للشركة الأم إذا كانت الشركة الأم تثبت الاستثمار في قوائمها المالية المستقلة بتكلفة لويقيم إعادة للتقييم.

٣٩- على المنشأة أن تعرف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة و الحصة في المشروعات المشتركة فيما عدا الحالات التي ينوافر فيها كلا الشرطين التاليين:

(أ) أن تكون الشركة الأم أو المستثمر أو صاحب الحصة قدرأ على أن يتحكم في توقيت عكس الفروق المؤقتة.

و (ب) أن يكون من المرجح أن الفروق المؤقتة لن تعكس في المستقبل المنظور.

٤٠- إذا كانت للشركة الأم تحكم في سياسة توزيع الأرباح في شركتها التابعة، فهي بهذا تكون قادرة على التحكم في توقيت عكس أو استرداد الفروق المؤقتة المرتبطة بهذا الاستثمار إما في تلك الفروق المؤقتة الناجمة ليس فقط من الأرباح غير الموزعة ولكن أيضاً من أية فروق تقييم للمعاملات الأجنبية). بالإضافة إلى ذلك، فإنه من غير المعنى عادة تحديد قيمة ضريبة للدخل التي يمكن أن تسدد عند عكس الفروق المؤقتة، ولذلك عندما تقرر الشركة الأم عدم توزيع أرباح شركتها التابعة في المستقبل المنظور فإنها لا تعرف بالالتزام الضريبي المؤجل، ويطبق نفس الأمر على الاستثمارات في فروع.

٤١- يتم قياس الأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بعملية التعامل (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"). فإذا حدد فريق أو مفوضية ضريبية بصفة أخرى (ومن ثم، حدد الأسس الضريبية للأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بنفس تلك العملة الأجنبية) فإن التغيرات في أسعار الصرف ينشأ عنها فروق مؤقتة و يترقب عليها الاعتراف بالالتزام أو أصل ضريبي مؤجل (وفقاً للفقرة ٢٤) و يتم إدراج مثل هذه الضريبة المؤجلة في الأرباح والخسائر (راجع للفقرة ٥٨).

٤٢- لا يستطيع المستثمر في شركة شقيقة أن يسيطر على تلك الشركة وحده لا يكون في وضع يسمح له بتحديد سياسة توزيع أرباحها، ولذلك فإذا لم يكن هناك اتفاق يقضي بعدم توزيع أرباح شركة الشقيقة في المستقبل المنظور، يكون على المستثمر الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل للنشئ عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالامتثال في شركة الشقيقة. وفي بعض الحالات، قد يكون للمستثمر غير قادر على تحديد قيمة الضريبة التي يمكن أن تلحق إذا تم استرداد تكلفة الاستثمار في الشركة الشقيقة، ولكنه يستطيع أن يحدد أنها سوف تسبب لمزيد عن مبلغ معين بهام حداً أدنى.

في مثل هذه الحالات يتم قياس الالتزام الضريبي المؤجل على أساس هذا المبلغ.

٤٣- تنظم الترتيبات أو الاتفاقات بين أصحاب الحصص في المشروع المشترك عادة عملية توزيع الأرباح وتحدد ما إذا كانت القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح تتطلب موافقة كل الشركاء أو أغلبية محددة منجم . وعندما يكون صاحب الحصة فلراً على التحكم في توزيع الأرباح بحيث لا يكون من المنتظر أن يتم توزيع أرباح في المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالتزام الضريبي المؤجل.

٤٤- تعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة من الاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة و حصص الملكية في المشروعات المشتركة إلى المدى الذي يكون من المرجح فيه:

(أ) أن الفروق المؤقتة سوف تعكس (أي تصبح مقبولة ضريبياً كخصومات) في المستقبل المنظور.

و (ب) وجود ربح ضريبي مستقبلاً يمكن استخدامه لهذه الفروق المؤقتة.

٤٥- لتقرير ما إذا كان يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل للفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم المرتبطة بالاستثمارات في شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة و الحصص في المشروعات المشتركة من عدمه تعتمد المنشأة على الإرشادات الواردة في الفقرة "٢٨".

القياس

٤٦- تقاس قيم الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترة السابقة بالقيمة المتوقعة سدادها إلى (استردادها من) الدورة الضريبية، باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) الحالية في تاريخ نهاية الفترة المالية.

٤٧- يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام أسعار الضرائب المتوقعة أن تكون مطابقة في الفترة التي يتحقق خلالها الوفر الضريبي أو تسدد خلالها الضرائب بتزايده استمرئالاً بأسعار للضرائب (وقوانين الضرائب) التي صدرت حتى تاريخ نهاية الفترة المالية أو في سبيلها لأن تصدر.

٤٨- يتم عادة قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التي تم إصدارها فعلاً.

٤٩- في حالة استخدام أسعار ضريبية بنظام الشرائح يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية باستخدام متوسط الأسعار الذي من المتوقع تطبيقه على لربح الضريبي (الخسارة للضريبة) خلال الفترة التي من المتوقع أن يتم فيها عكس الفروق المؤقتة.

٥٠- ملغاة.

٥١- يجب أن تعكس عملية قياس الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة الآثار الضريبية التي يتوقع أن تحدث مستقبلاً على أساس توقعات المنشأة في تاريخ نهاية الفترة العملية عن الطريقة التي سيتم بها استرداد أو سدء القيمة الدفترية لأصولها و التزاماتها.

٥١أ- ملغاة.

٥١ب- ملغاة.

٥٢- ملغاة.

٥٣- لا يتم خصم الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية .

٥٤- يتطلب تحديد القيمة الحالية للأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة بدرجة يعتمد عليها جدولة زمنية لتوقيت تسوية كل فرق مؤقت، وحيث إنه في معظم الحالات تكون مثل هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بصورة كبيرة، ولذلك فإنه من غير المناسب أن يتم خصم الأصول و الالتزامات 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 في حالة الالتزامات مقابل مزاء العاملين (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨)) .

٥٦- يتم مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبي في تاريخ نهاية كل فترة مالية. و يتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الضريبي المؤجل عندما يصبح من غير المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلي باستيعاب الأصل الضريبي المؤجل أو جزء منه. و يلغى هذا التخفيض ليعود الأصل الضريبي المؤجل لقيمتة السابقة عندما يصبح من المرجح أن يتحقق ربح ضريبي كافٍ لمقابلة الأصل الضريبي المؤجل .

الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة

٥٧- تتم لمحاسبة عن الآثار المتعلقة بالضريبة الجارية و المؤجلة للمعنية أو الحدث بنفس الطريقة التي تتم بها لمحاسبة عن تلك العملية أو ذلك الحدث . (راجع الفقرات من ٥٨' إلى ٦٨' ج) التي تتناول هذا للمبدأ.

للبنود التي يعترف بها في الأرباح أو الخسائر

٥٨- يعترف بالضريبة الجارية و بالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف و تدرج في ربح أو خسارة الفترة ، فيما عدا الحالات التي ينشأ فيها الضريبة من:

(أ) عملية أو حدث يعترف به - في نفس الفترة أو في فترة مختلفة - خارج الأرباح أو الخسائر سواء في قائمة الدخل الشامل الأخرى أو ضمن حقوق الملكية مباشرة (راجع الفقرات من "٦١" إلى "٦٥").

أو (ب) جميع الأعمال (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "٦٨").

٥٩- تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية للمؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبي في فترة بينما يدخل في حساب للربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. في مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل. من أمثلة ذلك عندما :

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبي على أساس استحقاق زمني طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) بينما قد تدرج في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف .

(ب) يتم رسالة تكلفة الأصول غير ملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) ، ويجري استهلاكها في الأرباح أو الخسائر في حين قد تُقسم للأغراض الضريبية عند إنعائها .

٦٠- قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية للمؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير في مقدار تفروق المؤجلة المتعلقة بها، ويمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال من:

(أ) لتغير في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

(ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصول الضريبية المؤجل.

(ج) التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

و يعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببند سبق تسجيلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية. (راجع للفترة "٦٣").

للبنود التي يعترف بها خارج الأرباح أو الخسائر

٢١- ملغاة

١١- أ- يعترف بالضرائب الجارية والضرائب المؤجلة خارج الأرباح أو الخسائر إذا كانت تنطبق بينود تم الاعتراف بها في نفس الفترة أو في فترة مختلفة - خارج الأرباح أو الخسائر. ويتفككي فإن الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة وللمتعلقة بينود تم الاعتراف بها في نفس الفترة أو في فترة مختلفة :

(أ) في الدخل الشامل الآخر يتم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر.

(ب) مباشرة في حقوق الملكية يتم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

٢٢- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة بأن يعترف بها في الدخل الشامل الآخر. ومن أمثلة هذه البنود ما يلي:

(أ) ملغاة .

(ب) ملغاة.

(ج) فردق تقييم العملة للذئنة من ترجمة لقوائم المالية للأنشطة الأجنبية (راجع معول للمحاسبة المصري رقم (١٣)).

(د) ملغاة .

٢٣- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة أن تختلف أو تحصل مباشرة على حقوق الملكية ومن أمثلة هذه البنود ما يلي :

(أ) تسوية للرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة للنتيجة عن التغيير في سياسة محاسبية تم تطبيقها بأثر رجعي أو بتصحيح خطأ (راجع معول للمحاسبة المصري رقم (٥)).

(ب) للمبالغ للنتيجة عن الاعتراف الأولى لمكون حقوق ملكية في لواء مالية مركبة (راجع لفرد (٢٣)).

٢٤- قد يصعب في بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية و للضريبة المؤجلة للمرتبطة بالبنود المضافة أو للمحملة على حقوق الملكية. وقد نوجد هذه لفحة على سبيل المثال عندما:

(أ) يكون هناك أسعار ضريبة دخل تدريجية ويكون من الصعب تحديد السعر لاذى مطبق على مكون محدد من فريخ للمحاسبى (لفخرة للمحاسبية) التي تم فرض للضريبة عليه .

(ب) يكون الثمن في سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة في أصل أو التزام ضريبي مؤجل مرتبط (كلياً أو جزئياً) بيند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

(ج) تقرر المنشأ الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لو أنه يجب تخفيضه و يكون الأصل الضريبي للمؤجل متعلقاً (كله أو جزء منه) بيند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

في مثل هذه الحالات تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتوقعة بسود أضيفت أو حلت على حقوق الملكية على أساس توزيع نسبي مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمنشأ لو يتابع لية ضريبة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع في مثل هذه الظروف.

٦٤- ملغاة .

٩٥- عندما يتم إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية و تكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم لمحاسبي لهذا الأصل في فترة سابقة أو لفترة مستقبلية ، فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة تقييم لمحاسبي والتسوية في الأساس الضريبي للأصل يتم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر في الفترات التي حدثت فيها، أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبي في فترة سابقة أو فترة مستقبلية ، فيعترف بالآثار للضريبة في الأرباح أو الخسائر.

١٦٥- عندما تقوم المنشأة بإجراء توزيعات أرباح لأهم مساهميها قد يتطلب منها استقطاع جزء من تلك التوزيعات كضريبة عن المساهمين ، ويتم تحميل هذا المبلغ المدفوع لو المستحق لدفع السلطات الضريبية على حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم .

للضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال

١٦- كما هو موضح بالفقرتين '٩' و '٢٦ ج' قد تنشأ الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال، وطبقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (٢٩) تجميع الأعمال ، تعترف المنشأة بالأصول الضريبية للمؤجلة (إلى المدى الذي يفي بمعايير الاعتراف الموضحة في الفقرة '٢٤') أو الالتزامات الضريبية للمؤجلة كأصول والالتزامات محددة في تاريخ الاستحواذ.

وبالتبعية فإن هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تؤثر في الشهرة أو في الزيادة في حصة المستحوذ في القيمة لعائلة لصافي الأصول و الالتزامات المحددة عن تكلفة الاستحواذ . ومع هذا طبقاً للفقرة '١٥٠' ، لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الاعتراف الأولى بالشهرة إذا كان للتوزيع الضريبي لا يعترف أصلاً بأهالك الشهرة أو تخفيض قيمتها.

٢٧- كنتيجة لتجميع الأعمال فإن توقعات استرداد الأصل الضريبي المؤجل الثاني قبل الاستحواذ قد تغير وقد يعتبر المستحوز أنه من المحتمل أن يسترد الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به قبل تجميع الأعمال، على سبيل المثال قد يصبح المستحوز قادراً على استخدام الخسائر الضريبية المرحلة خصماً من الربح الضريبي المستقبلي للمنشأة المستحوز عليها، في مثل هذه الحالات، يعترف المستحوز بالأصل الضريبي المؤجل ولكن لا يحمله على تكلفة تجميع الأعمال، ولذلك لا يأخذ المستحوز هذا الأصل الضريبي في الحسبان عند تحديد قيمة الشهرة أو الزيادة في حصته في حصة القيمة المعادلة لأصول والتزامات المنشأة المستحوز عليها عن تكلفة الاستحواذ .

٢٨- عندما لا تتحقق شروط الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب على الخسائر الضريبية المرحلة أو غير ذلك من الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال ولكن تحقق تلك الشروط في تاريخ لاحق ، تعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل للمستحوز عليه والذي سيتحقق بعد تجميع الأعمال كالآتي :

(أ) يتم استخدام المزايا الضريبية المؤجلة المستحوز عليها خلال الفترة لتخفيض القيمة الدفترية للشهرة المتعلقة بهذا الاستحواذ ، فإذا كان الرصيد الدفترى للشهرة يساوى صفرًا يتم الاعتراف بأى مبلغ متبقى من المزايا الضريبية المؤجلة في الأرباح لو الخسائر .

و (ب) يتم الاعتراف بكل المزايا الضريبية المؤجلة للمستحوز عليها الأخرى في الأرباح أو الخسائر (أو خارج الأرباح أو خسائر إذا تطلب هذا المعيار ذلك).

الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المنفوعات المبنية على أسهم

٢٨-أ- قد يستحق المنشأة خصم ضريبي (أى مبلغ قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) متعلق بمزايا عاملين دفعت بأسهم أو خيارات أسهم أو بأية أدوات أخرى في حقوق ملكية المنشأة . وقد يختلف مبلغ الخصم الضريبي عن مصروف المزايا المعزاة من السنة وقد ينشأ في فترة مالية لاحقة . فعلى سبيل المثال قد تعترف المنشأة بمصروف معين لاستهلاك خدمات الموظفين التي تحصل عليها كمقابل لخيارات الأسهم المفتوحة وفقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (٢٩) ولا تحصل على خصم ضريبي حتى تتم ممارسة خيارات الأسهم مع قبائل الخصم الضريبي على أساس سعر أسهم المنشأة في تاريخ ممارسة الحق .

٦٨ب- فيما يتعلق بتكاليف البحث التي تمت مذاقتها في الفقرتين ٩* و ٢٦*(ب) من هذا المعيار ، يكون الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظفين التي تم الحصول عليها حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كخصم في الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للخصم يؤدي إلى أصل ضريبي موجب . وإذا لم يكن المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كخصم في الفترات المستقبلية غير معلوم في نهاية الفترة ، فيبقى تقديره على أساس المعلومات المتوفرة في نهاية الفترة . على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كخصم في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر لسهم المنشأة في تاريخ محتملي ، فإن قياس الفرق لمؤقت القابل للخصم يبقى أن يرتكز على سعر لسهم المنشأة في نهاية الفترة .

٦٨ج- كما هو ملاحظ في فقرة ٦٨(أ) يمكن أن يختلف مبلغ الخصم الضريبي (أو للخصم الضريبي للمستقبل المقدر ، الذي يتم قبله وفقاً للفقرة ٦٨(ب) عن مصروف لمزايا تراكمي ذو الصلة . وتتضمن الفقرة ٥٨* من هذا المعيار ضرورة الاعتراف بالضريبة الحالية والموجلة كدخل لو مصروف وإلتماجهما في ربح أو خسارة للفترة إلا في الحدود التي تنشأ فيها لضريبة من :

(أ) معاملة أو حدث يتم الاعتراف به في نفس الفترة أو في فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة ،

لأو(ب) من إلتماج الأعمال .

وإذا تجاوز مبلغ الخصم الضريبي (أو الخصم الضريبي للمستقبل المقدر) مبلغ مصروف للمزايا التراكمي ذي الصلة ، فإن هذا يشير إلى أن الخصم الضريبي لا يرتبط فقط بمصروفه المزايا وإنما يرتبط أيضاً ببند حقوق ملكية . وفي هذه الحالة ، ينبغي الاعتراف بالزيادة في الضريبة الحالية لو الموجلة ذات الصلة بشكل مختلف في حقوق الملكية.

العرض في 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 قانوني في إجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها.

و (ب) كانت تنوى أن تسدد الضرائب على أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل الأصل الضريبي لتسدد الالتزام الضريبي في نفس الوقت.

٧٢- على الرغم من أنه يتم الاعتراف بالأصول الضريبية الجارية و الالتزامات الضريبية التجارية كل على حدة فإنه تجرى المقاصة بينها بقلعة المركز المالي طبقاً لأسس تعامل الأصول المتبعة بالنسبة للأصول المالية كما وردت بحساب المحاسبة للمصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية : تعرض" ، فعلا ما يكون للمنشأة الحق قانوناً في إجراء مقاصة بين الأصل الضريبي الجارى و الالتزام الضريبي الجارى عندما يتعلق الأمر بضرائب الدخل حتى يتم احتساب عنها لدى نفس الإدارة الضريبية وبسمح للمنشأة بأن تحصل لو تكف عن الضرائب على أساس المقاصة.

٧٣- عند إعداد القوائم المالية المجمعة، يسمح بإجراء المقاصة بين الأصل الضريبي الجارى لدى منشأة وبين الالتزام الضريبي الجارى لدى منشأة أخرى في نص للمجموعة إذا كان يحق لتلك المنشآت قانوناً مدداً أو تحصيل تلك الضرائب على أساس الصافي و تنوى المنشآت المذكورة مدداً أو تحصيل صافي قيمة المقاصة أو تحصيل الأصل الضريبي لتسدد به الالتزام الضريبي في نفس الوقت.

٧٤- تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل فقط إذا :

(أ) كان للمنشأة حق قانوني بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبي الجارى و الالتزام الضريبي الجارى ،

و(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة ضريبية على :

(١) نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

أو (٢) الوحدات الضريبية المختلفة والتي تنوى تسوية الالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي أو تحصيل الأصول وتسوية الالتزامات في وقت واحد في كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع مدداها أو تسريدها.

٧٥- لتخاض الحاجة إلى حذولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، (أى عندما يصبح الفرق مسموحاً بخصمه من الربح الضريبي أو يجب إضافته لهذا الربح) يتطلب هذا السعي من المنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل طالما كان كل من الأصل والالتزام الضريبي للمؤجل يخص نفس المنشأة تجاه نفس المصلحة الضريبية، وفيه بحق للمنشأة من حيث المبدأ إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية للجارية.

٧٦- ملغاة.

عبء الضريبة

عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العدوى

٧٧- يتم عرض عبء (دخل) للضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العدوية منفرداً في قائمة الدخل.

فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية

٧٨- يتطلب محاور المحاسبة المصرية رقم (١٢) "أثار التخيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" الاعتراف بفروق تقييم عملة معينة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق في قائمة الدخل، وبالتالي عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة و يجب الاعتراف بها في قائمة كدخل فيمكن أن تدوب كعبء (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

الإفصاح

٧٩- يتمين الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (دخل) الضريبي بصورة منفصلة.

٨٠- تتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة مما يلي :

(أ) عبء (دخل) الضريبة الجارية.

و (ب) أية تسويات يعترف بها خلال الفترة خالصة بضرائب جارية لفترات سابقة.

و (ج) قيمة عبء (دخل) للضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة و رد للفروق المؤقتة.

و (د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بتغيير في أسعار للضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

- و (هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالفسارة الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم أو الفرق لمؤقت لفترات سابقة و لم يكن معترفاً بها لو به في حينه و يستخدم في الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجارية.
- و (ز) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف بالخسارة الضريبية للمرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم أو الفرق لمؤقت لفترات سابقة و لم يكن معترفاً بها لو به في حينه و يستخدم في الفترة الجارية لتخفيض مصروف ضريبة الموجل .
- و (ح) للعبء الضريبي الموجل الذي ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبي موجب طبقاً للفقرة ٥٢٤
- و (خ) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلقة بالتغيرات في قياسات المحاسبة والأخطاء التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الجارية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) ، لأنه يتعدى تحديد أثرها للمحاسبة بأثر رجعي .

٨١- يتعين الإفصاح أيضاً عما يلي بصورة منفصلة :

- (أ) مجموع الضريبة الجارية و الضريبة الموجلة المتعلقة بالتغيرات التي تحمل أو تضاع مباشرة إلى حقوق الملكية (راجع الفقرة ٦٢٠ (أ)) .
- (ب) مبلغ ضريبة الدخل المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى (راجع الفقرة ٦٢٠ ومعيار المحاسبة المصري رقم (١)) .
- (ج) ملقاة .
- (د) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في أحد أو كلا الشكلين التاليين:
- (١) تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة و حاصل ضرب الربح المحاسبي في سعر (أسعار) الضريبة المطبق. مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر (أسعار) الضريبة المطبق.
- أو (٢) تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلي وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.
- و (د) إيضاح التغيرات في سعر (أسعار) ضريبة تطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة .

و (هـ) قيم الفروق المؤقتة القابلة للخصم، و الخسائر الضريبية المرحلة و الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم للأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها في قائمة المركز المالي، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقادم إذا وجدت.

و (و) القيمة ائتمانية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة حصص الملكية في المشروعات المشتركة التي لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها (راجع الفقرة ٣٩٠).

و (ز) بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة و الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم ما يلي :

(١) قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها في قائمة المركز المالي.

(٢) قيمة دخل أو صعب الضريبة المؤجل المعترف به في قائمة الدخل. إذا كان ذلك غير واضح من التغييرات في القيد المعترف بها في قائمة المركز المالي.

و (ج) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يوضح العباء الضريبي المرتبط بـ:

(١) الربح أو الخسارة المترتبة على عدم استمرار العملية.

و (٢) الربح أو الخسارة من الأنشطة العملية للعملية غير المستمرة خلال الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية .

و(ط) ملغاة.

و(ي) إذا تسببت عملية اندماج أصول والتي تكون فيها المنشأة هي المنشأة المستحوذة في تغيير في المبلغ المعترف به قبل الاستحواذ كأصل ضريبي مؤجل (راجع الفقرة ٣٧٠) ، يتم الإصحاح عن قيمة تلك التغيير .

و(ك) إذا لم يتم الاعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة التي تم الحصول عليها في عملية اندماج أصول في تاريخ الاستحواذ ولكن تم الاعتراف بها بعد تاريخ الاستحواذ (راجع الفقرة ٦٨٠) ، يتم وصف الحدث أو التغيير في الظروف التي تسببت في الاعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة .

٨٢- تفصح المنشأة عن قيمة أي أصل ضريبي مؤجل و ما استند إليه من أجل للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً :

(أ) استخدام الأصل الضريبي المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناجمة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل.

و (ب) تعرض المنشأة لفصل في الفترة الجارية أو الفترة السابقة في الدولة التي يرتبط بها الأصل الضريبي الموجب.

٨٢- ملغاة .

٨٣- ملغاة.

٨٤- تمكن الإصحاح المطلوب بالفقرة ٨١٢ (ج) ' مستخدمى قوائم مالية في فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي خاصة عندما تكون تلك العلاقة غير عادية أو غير مباشرة ، كما تمكنهم من إدراك العوامل الرئيسية التي قد تؤثر في هذه العلاقة مستقبلاً. فلعلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي قد تتأثر بعوامل محددة مثل وجود إيرادات مفي من الضريبة أو مصروفات غير قابلة للخصم عند تحديد صافي الربح (الخسارة) الضريبي أو بوجود خسارة ضريبية مرحلة ، كما قد تتأثر بأسعار ضريبة الأجنبية .

٨٥- في إيضاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبي، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذي يمكن أن يوضح للمعلومات بأفضل صورة ممكنة لمستخدمى القوائم المالية.

و غالباً ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلي في الدولة المقيمة بها المنشأة ، إلا أنه في حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها في عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على هذه.

و المثل التالي يوضح كيف يمكن أن يؤثر اختيار سعر ضريبة في عرض التسوية الرقمية للمشار إليها :

مثال يوضح الفقرة ٨٥'

في عام ٢٠٠٩ حققت منشأة ربحاً محاسبياً في الدولة المقيمة بها (دولة أ) قدره ١٥٠٠ (٢٠٠٨ : ٢٠٠٩) وفي الدولة (ب) ١٥٠٠ (٢٠٠٨ : ٢٠٠٩) . سعر الضريبة في الدولة (أ) ٣٠% ، في الدولة (ب) ٢٠% . في الدولة (أ) توجد مصروفات غير قابلة للخصم الضريبي قدرها ١٠٠ (٢٠٠٨ : ٢٠٠٩) .

وغبما بلى مائل على التنوىة للوصول إلى معدل الضربىة للمحللى!

علم	علم		
٢٠٠٨	٢٠٠٩		
٢٥٠٠	٣٠٠٠	الربح المحاسبى	
		الضريبة على أساس سعر	
٧٥٠	٩٠٠	للضريبة المحلى ٣٠%	
		الأثر الضريبي للمصروفات غير	
$(\%٣٠ \times ٢٥٠٠) + (\%٣٠ \times ١٠٠)$	٦٠	٣٠	القابلة للخصم
			لر سعر الضريبة المنخفض
$(\%١٠ \times ٥٠٠) + (\%١٠ \times ١٥٠٠)$	(٥٠)	(١٥٠)	فى دولة (ب) $(\%٢٠ - \%٣٠)$
٧٦٠	٧٨٠		عبء الضريبة

وغبما بلى مثال للتنوىة المعدة على أساس تجمىع التنوىات المنفصلة لكل دولة على هذه. وفى ظل هذه الطرىفة لا يظهر فى تنوىة أثر لفرق المترتب على اختلاف سعر الضربىة فى الدولة (أ) عن سعرها فى الدولة (ب). بنبون من ذلك فه ببا إن نأار لعمشأة سعر الضربىة الأنسب لها و توضف الأثر المترتب على سعر الضربىة الأخر ، وبما أن نوضح الأثر الضربىى المترتب على وجود أرباح فى أكثر من دولة .

علم	علم	
٢٠٠٨	٢٠٠٩	
٢٥٠٠	٣٠٠٠	الربح المحاسبى
$(\%٢٠ \times ١٥٠٠) + (\%٣٠ \times ١٥٠٠)$		الضربىة على أساس
$(\%٢٠ \times ٥٠٠) + (\%٣٠ \times ٢٠٠٠)$		سعر الضربىة المطبق
٧٠٠	٧٥٠	فى كل دولة
		الأثر الضربىى للمصروف
٦٠	٣٠	غير القابل للخصم
٧٦٠	٧٨٠	عبء الضربىة

٨٦- متوسط سعر الضريبة الفعلى هو عبء (إيراد) للضريبة مقصوماً على صلقى الربح المحاسبى.

٨٧- قد يكون من غير العملى أن تحسب قيمة الالتزامات الضريبية الموجلة غير المعترف بها الناشئة عن الاستثمارات فى شركات تابعة، و فروع وشركات شقيقة وحصى الملكية فى مشروعات المشتركة (راجع الفقرة ٣٩٠)، فى مثل هذه الحالات يتطلب هذا المعيار أن ينصغ عن القيمة الإجمالية للفروق للمؤكدة المتعلقة بتلك الاستثمارات دون ضرورة الإصاح عن الالتزامات الضريبية للمؤجلة المقترنة على تلك الفروق. و استثناء من ذلك إذا كان من العملى تحديد قيم الالتزامات الضريبية للمؤجلة غير المعترف بها فإن هذا المعيار يشجع فى هذه الحالة على الإصاح عن قيم تلك الالتزامات خلصة إذا كان ذلك يعود بالفائدة على مستخدمى لقوائم المالية .

٨٧أ - ملغاة .

٨٧ب - ملغاة .

٨٧ج - ملغاة .

٨٨- على المنشأة الإصاح عن أى التزامات أو أصول محتملة لحدوث متعلقة بالضرائب وذلك طبقاً لمعيار للمعالمية المصرى رقم (٢٨) "مخمسبات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" . وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث فى مجال الضرائب عن تراعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية . كذلك على المنشأة أن تنصغ عن أى تعديلات فى أسعار الضرائب أو قولتين بالضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ مهلة لفترة المالية وما قد يترتب عليها من آثار ضريبية همة على كل من الضريبة الجارية والأصول والالتزامات الضريبية للمؤجلة (راجع معيار للمعالمية المصرى رقم (٧) خلاص " بالأحداث لتالية لتاريخ مهلة لفترة المالية ").

معييار المأاسبأ المأرى

رقم (٢٥) المأأل ٢٠١٥

الأأوأأ المأالفة : العرض

معيار للمحاسبة للمصري رقم (٢٥) للمعدل ٢٠١٥

الأدوات المالية : العرض

المحتويات

فقرت	مقدمة للمعيار
٣-٢	هدف للمعيار
١٠ ٤	نطاق للمعيار
١٤-١١	تعريفات
٥٠-١٥	العرض
٢٧-١٥	الالتزامات وحقوق المساهمين
١١٦ - ١٦ ب	الأدوات المحملة بحق إعادة البيع
١٦ ج - ١٦ د	الأدوات أو عناصر من الأدوات التي تفرض على المنشأة الالتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية
١٦ هـ - ١٦ و	إعادة تمويل الأدوات المحملة بحق إعادة البيع والأدوات التي تفرض على المنشأة الالتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية
٢١-١٧	عدم وجود التزام تعاقدي بتسليم النفقة لرأى أصل مالي آخر
٢٤-٢١	التسوية عن طريق أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشاء
٢٥	مخصصات التسوية الطارئة
٢٧-٢٦	خبرات قسوية
٣٢-٢٨	الأدوات المالية المركبة
٣٤-٣٣	أسهم الخزينة
٤١-٣٥	الفوائد و توزيعات الأرباح و الأرباح و الخصائر
٥٠-٤٢	إجراءات المقاصة بين أصل و التزام مالي
	ملحق إرشادات التطبيق

مقدمة معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) للمحل ٢٠١٥

يحتوي هذا المعيار على بعض الأنواع المالية و الممارسات التي قد تكون غير شائعة أو متعارف عليها في مصر بسبب أو لآخر، إلا أنه قد تم الإبقاء عليها في المعيار كما هي موجودة في المعيار الدولي من أجل التعرف على معالجتها المحاسبية وأسلوب عرضها و الإفصاح عنها في القوائم المالية، لتكون إرشاداً لمعدى القوائم المالية إذا تم التعامل فيها و ممارستها.

معيـار المحاسبة للمصري رقم (٢٥) للمعدل ٢٠١٥

الأدوات المالية : العرض

هدف للمعيار

- ١- ملخضة.
- ٢- الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية ضمن الإلتزامات أو حقوق الملكية وإجراء مفاصة 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 التي يجب فيها إجراء مفاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية .
- ٣- تعتبر مبادئ هذا المعيار مكتملة لمبادئ الاعتراف بالأصول والإلتزامات المالية وقياسها الواردة في معيار المحاسبة للمصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس" على أن يتم الاتصاح طبقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية - الإصاحات".

نطاق المعيار

- ٤- على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية فيما عدا:
 - (أ) الاستثمارات في الشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عليها طبقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" أو معيار المحاسبة للمصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة" . ومع هذا، قد تسمح معيار المحاسبة المصرية أرقام (١٧) أو (١٨) أو (٤٣) على أن يتم المحاسبة عليها وفقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس" . وفي هذه الحالات ، تطبق المنشأة متطلبات الإصاح في هذا المعيار، كما تقوم المنشأة كذلك بتطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالاستثمارات في شركات التابعة أو الشقيقة أو الترتيبات المشتركة .
 - (ب) حقوق والتزامات صاحب العمل بموجب نظم مزايا العاملين ، والتي يطبق عليها معيار المحاسبة للمصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين" .
 - (ج) ملغاة .

(د) عقود التأمين وفقاً لتعريف أو في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين". ومع ذلك على المنشأة تطبيق هذا المعيار على مشتقات التي تكون مشمولة داخل عقود التأمين إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) يتطلب المحاسبة عنها بصورة منفصلة.

علاوة على ذلك فعلى المصدر تطبيق هذا المعيار على عقود الضمان المالي إذا قام المصدر بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) عند الاعتراف بالمعقود وقياسها إلا أنه يجب عليه تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) إذا اختار المصدر حسب الفقرة ٢٠(د) منه تطبيقه عند الاعتراف وقياسها.

(هـ) الأدوات المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) حيث أنها تتضمن خاصية المشاركة الاختيارية، وعلى مصدر تلك الأدوات من تطبيق الفقرات من ١٥ إلى ٣٢ من هذا المعيار والفقرات من ٢٥ إلى ٣٥ على تلك الخاصية. وذلك فيما يتعلق بالفرقة بين الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية. وفيما عدا ذلك تخضع هذه الأدوات لجميع المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار. كما يطبق هذا المعيار على المشتقات المشمولة داخل هذه الأدوات (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)).

(و) الأدوات المالية والمعقود والالتزامات المتعلقة بمعاملات المنفوعات المبنية على أسهم والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) وذلك باستثناء: (أ) العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات من ١٠ إلى ١٠ من هذا المعيار والتي ينطبق عليها هذا المعيار.

(٢) الفقرات ٣٣ و ٣٤ من هذا المعيار، والتي يتم تطبيقها على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملفاء فيما يتعلق بنظم خيارات الأسهم للعاملين و نظم شراء العاملين للأسهم، وجميع النظم الأخرى للمنفوعات المبنية على أسهم.

٥- ملغاة.

٦- ملغاة.

٧- ملغاة.

٨- يطبق هذا المعيار على عقود شراء أو بيع لبنود غير المالية التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية كما لو كانت تلك العقود أدوات مالية وذلك باستثناء العقود التي يند 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 بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية وتتضمن الحالات التالية:

(أ) عندما تسمح بنود العقد لأحد أطرافه بتسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية.

(ب) عندما تكون المقررة على تسوية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية غير صريحة في شروط العقد وتكن لدى المنشأة ممارسات سنقة في تسوية عقود مثبنة بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية (إما مع الطرف الآخر للعقد أو بالدخول في عقود مفاصة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو تهابته).

(ج) عندما يكون للمنشأة ممارسات سابقة قطية في عقود مثبنة في استلام مضمون العقد وإسداء بيعه خلال فترة زمنية قصيرة من تاريخ الإسداء بغرض تحقيق أرباح من التكاليف قصيرة المدى في الأسعار أو مالم الربح .

(د) عندما تكون لبنود غير المالية موضوع العقد قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية.

و لا يتم الدخول في العقد الذي تنطبق عليه الفقرة "ب" أو "ج" بغرض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة للمتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام وعليه فإنه يقع ضمن نطاق هذا المعيار .

أما للعقود الأخرى والتي تنطبق عليها الفقرة "أ" فيتم تقييمها لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها واستمرار الاحتفاظ بها بغرض تسليم أو استلام فبند غير المالي طبقاً لاحتياجات المنشأة للمتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام وعليها يتم تحديد ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار .

١٠- نفع ضمن نطاق هذا المعيار العقود المكتوبة نهق خيار شراء أو بيع بنود عبر مالية ولائي يمكن تسويتها بالصافي نفذاً لو بأداة مالية أخرى لو من طريق مبالغة الأذونات للعالية على النحو للورد بالفقرة ٩ (أ) لو ٩ (د) ولا يكون النحول في مثل هذه العقود بغيره لاستلام أو تسليم المند غير المالي طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام .

تعريفات (راجع أيضاً الفقرات من '٣' إلى '٢٣')

١١- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور فريين كن منها:

الأداة المالية: هي أي عقد يؤدي إلى نشأة أصل مالي لمنشأة والالتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

الأصل المالي: هو أي أصل يكون إما:

(أ) نقدية

أو (ب) أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى

أو (ج) حق تعاقدى

(١) لاستلام نقدية أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى .

أو (٢) لمبالغة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح لمصلحة المنشأة

أو (د) عقد سيتم أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون:

(١) من غير المشتقات وتكون أو قد تكون المنشأة ملزمة بسوجه بالاستلام

عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها .

أو (٢) مشتقة سيتم أو قد يتم تسويتها بطرق أخرى غير مبالغة مبلغ ثابت من

النقد أو أصل مالي آخر، مقليل 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 '١١٦' و'١٦٦' أو الأدوات التي

تعرض على المنشأة للترام بتسليم طرف آخر حصة تفاعلية في صافي

أصول المنشأة فقط عند التصفية والمبوبة كأدوات حوق ملكية طبقاً

للفقرات '١٦٦' ج' و'١٦٦' د' لو التي تكون هي نفسها عقود للاستلام

أو التسليم للمستقبل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها .

الالتزام المالي: هو أي التزام يكون إما:

(أ) التزاماً تعاقدياً:

(١) لتسليم النقدية أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى .

أو (٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح في غير مصلحة المنشأة .

أو (ب) عقد سبم أو قد تتم تصويته في أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون:

(١) من غير المشتقات وتكون - أو قد تكون - المنشأة ملتزمة بموجبه

بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها

أو (٢) مشتقة سبم - أو قد تم - تصويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت

من النقد أو أصل مالي آخر . مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة

بالمنشأة ذاتها ، ولهذا الغرض فإن الحقوق أو الخيارات أو الضمانات

للاستحقاق على عدد محدد من أدوات ملكية المنشأة نفسها مقابل مبلغ

محدد من أي عملة تعتبر أدوات ملكية إذا عرضت للمنشأة الحقوق أو

الخيارات أو الضمانات على المالك الحاليين لنفس فئة أدوات الملكية

غير المشتقة بالنسبة والتناسب بينهم ولهذا الغرض أيضا لا تتضمن

أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات المالية للمحتملة بحق

(إعادة البيع والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات للقرات '١٦٦'

و '١٦٦' أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بمسلم طرف آخر

حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية والمبوبة

كأدوات حقوق ملكية طبقاً للقرات '١٦٦' ج' و '١٦٦' أو التي تكون هي

نفسها عقود للاستئام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية

للخاصة بالمنشأة ذاتها.

وكاستثناء يقع تصنيف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة

حقوق ملكية إن كانت لها جميع الصفات وتستوفي كافة الشروط الواردة

في الفقرتين '١٦٦' ، '١٦٦' ب' أو الفقرتين '١٦٦' ج' ، '١٦٦' د'.

أداة حقوة المالك: هي أي عقد يثبت الحق في باقي أصول منشأة بعد خصم جميع

الالتزاماتها .

القيمة للعائلة: هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منطوقة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

الأداة المحملة بحق اعادة البيع: هي الأداة المالية التي تعطي لحاملها الحق في اعادة بيع الأداة إلى مصدرها مقابل نقدية أو أي أصل مالي آخر أو التي تعد تلقائياً إلى مصدرها في حالة وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو في حالة وفاة أو تقاعد حامل الأداة .

١٢- تم تعريف المصطلحات التالية في الفقرة ٩٦ من معيار للمحاسبة المصري رقم (٢٦) وتستخدم في هذا المعيار نفس المعنى لوليد في معيار للمحاسبة المصري رقم (٢٦) .

- تكلفة المستهلكة للأصل المالي أو الالتزام المالي
- الأصول المالية المتاحة للبيع
- الاستبعاد من الدفاتر
- المشتقة
- طريقة محدل الفائدة الفعلي
- الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة للعائلة من خلال الأرباح أو الخسائر
- الإزناط المؤكد
- المعاملة المخططة
- فعالية عمليات التغطية
- قيد الذي يتم تغطيته
- لاء التغطية
- الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق
- قروض والمديونيات
- شراء أو بيع بالطريقة المعتادة
- تكلفة المعاملة

١٣- يطلق في هذا المعيار لفظ "عقد" أو "تعاقد" على أي اتفاق بين طرفين أو أكثر يكون له آثار اقتصادية واضحة ويكون للأطراف اختياري متبادل - أو لا يكون لهم اختيار بالمرّة - فتجنب 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- بقصد ملفظ 'منشأة' في هذا المحار الأفراد والشركات والمؤسسات والصناديق والهيئات الحكومية .

للعرض

الالتزامات وحقوق المساهمين (يرجع كذلك للفقرات من '١٢' إلى '١٤' و'١٥' ومن '٢٥' إلى '٢٩')

١٥- عند الاعتراف الأوكس بنوع على مصدر الأداة المالية تصنيف الأداة أو مكوناتها كأصل مالي أو التزام مالي أو أداة حقوق ملكية وفقاً لجوهر الاتفاق التعاقدى وتعريفات الأصل المالي أو الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية .

١٦- عندما يقوم مصدر الأداة بتطبيق التعريفات الواردة في الفقرة '١٦' لتحديد ما إذا كانت الأداة المالية أداة حقوق ملكية وليست التزاماً ماليًا ، فإن الأداة تكون أداة حقوق ملكية عندما - و فقط عندما - يتوافر الشرطان التاليان (أ) و(ب) معاً .

(أ) لا تتضمن الأداة أي التزام تعاقدي ؛

(١) لدفع نقدية أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى .

أو (٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات للمالية مع منشأة أخرى بموجب شروط قد تكون في غير مصلحة المصدر .

و(ب) إذا كن سيتم - لو قد يتم - تسوية الأداة في 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 ، كذا يقوم بمبادلة مبلغ ثابت

من النقد أو أصل مالي آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة

بالمصدر ذاته ، ولهذا الغرض فإن الحقوق أو الخيارات أو الخصومات

للاستحواد على عدد محدد من أدوات حقوق ملكية للمنشأة نفسها مقابل

مبلغ محدد من أي صلة تعتبر أدوات حقوق ملكية إذا عرضت للمنشأة

لحقوق أو الخيارات أو الضمانات، على الملاك الحاليين لنفس فئة أدوات

حقوق الملكية غير المشتقة بالنسبة والتسليم بينهم ولهذا الغرض أيضاً لا

تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته الأدوات التي لها كل

السمات وشروط الواردة في الفقرتين '١٦' و'١٦ب' أو الفقرتين

'١٦ج' و'١٦د' أو التي تكون في حد ذاتها عقوداً للاستلام أو التسليم

للمستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته .

ولا يعتبر أى قتراء تعاقدى لا ينطبق عليه الشروط الواردة فى (أ) و(ب) عليه
لأداء حقوق ملكية إما فى الأصل، الإلتزام الناشئ عن أداء مائة مائة متبادى - لو
يمكن أن تبادى - إلى الاستلام أو التسليم المستقبلى لأدوات حقوق الملكية الخاصة
بالمصدر ذاته . وكإستثناء من هذا فإن الأداة التى تعتقضى تعريف الإلتزام المالى
يتم توبييها كأداة حقوق ملكية إذا كانت لها كل السمات وتستوفى الشروط الواردة
فى الفقرتين ١١٦ و ١١٦ب أو الفقرتين ١٦٦ج و ١٦٦د .

الأدوات المحملة بحق إعادة البيع

١١٦- تتضمن الأدوات المحملة بحق إعادة البيع إلتزام تعاقدى على المصدر لإعادة شراء أو
استهلاك الأداة مقبيل، نقدية أو أصل مالى آخر فى حالة ممارسة الحق . وكإستثناء من
تعريف الإلتزام المالى فإن الأداة التى تتضمن مثل هذا الإلتزام تيوب كأداة حقوق
ملكية إذا توافرت فيها كل سمات التالية :

(أ) أنها تعطى تعاقبها بحق فى حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فى حالة
تصفيتها . ويعنى صافى أصول المنشأة تلك الأصول التى تبقى بعد خصم كل
المطالبات الأخرى على هذه الأصول وتخصب الحصة التناسبية كالأبى :
(١) تقديم صافى أصول المنشأة عند التصفية فى وحدات بمبالغ متساوية،
و(٢) ضرب هذا المبلغ فى عدد الوحدات التى تخص حامل الأداة المملية .
(ب) الأداة هى ضمن نوعية من الأدوات التى تكمل التوصلات الأخرى من الأدوات ولكى
تكون الأداة ضمن هذه النوعية يجب أن تتصف بالأبى :

(١) ليس لها لونية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية .
و(٢) لا تحتاج إلى تحويلها إلى أداة أخرى قبل وجودها ضمن نوعية الأدوات التى
تكمل النوعية الأخرى من الأدوات .

(ج) أن تتشابه تماماً كافة الأدوات المالية التى هى ضمن نوعية الأدوات التى تكمل
النوعيات الأخرى . على سبيل المثال أن تكون كلها محملة بحق إعادة البيع
ولن تكون المعاملة أو أى طريقة أخرى استخدمت لحساب سعر إعادة لشراء
أو الاستهلاك هى نفسها لكل الأدوات الموجودة ضمن هذه النوعية.

(د) وبغلاف إلزام المصدر للعقدى لإعادة الشراء أو استهلاك الأداة مقابل نقديته لو أصل مالي ، لا تقتضين الأداة أى إلزام تعاقدي لتقديم نقديته أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى أو استبدال أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بشروط ثبتت في صالح المنشأة كما أنها ليست عقد سيتم أو ربما يتم تسويقه في أدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها كما هو موضح في الفقرة الفرعية (ب) من تعريف الإلتزام المالي .

(هـ) يعتمد مجموع التصفيات النقدية المنوطة للأداة طوال عمرها بشكل كبير على الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف بها وغير المعترف بها الخاصة بالمنشأة طوال عمر الأداة (باستبعاد أي آثار للأداة) .

١٦ب- بالإضافة إلى كل السمات المذكورة عليه ولكي تبين أداة على أنها أداة حقوق ملكية يجب أن لا يكون لدى المصدر أية أداة مالية أو عقد آخر :

(أ) يؤدي إلى إجمالي تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها (مع استبعاد تأثير هذه الأداة أو العقد) .

(ب) له تأثير جوهري في تحديد أو تقيد العائد المتبقى إلى حامل الأداة المحملة بحق إعادة البيع .

ولغرض تطبيق هذا الشرط ، على المنشأة ألا تأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة كالولادة في فقرة ١٦٦^١ والتي تحتوي على شروط تعاقدية تشبه الشروط التعاقدية لعقد مماثل قد يتم بين حامل الأداة غير المالية والمنشأة للمصدر . وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان هذا الشرط سيتم استيفائه فعلياً إلا تبين هذه الأداة التي تعمل حق إعادة البيع كأداة حقوق ملكية .

الأدوات أو عناصر من الأدوات التي تفرض على المنشأة إلزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦ج- تحتوي بعض الأدوات لمالية على إلزام تعاقدي بأن تسلم المنشأة المصدرة إلى منشأة أخرى حصة تناسبية في صافي أصول الأولى فقط عند التصفية . وينشأ الإلتزام بسبب أن التصفية إما مؤكدة الحدوث وهي خارج سيطرة المنشأة (مثل شركة معبودة

المدة (أ) لو أنها غير مؤكدة المدوت إلا أنها تتم بأختيار حامل الأداء . وكماستقده من تعريف الإلتزام المالي فإن الأداء قتي تتضمن مثل هذا الإلتزام تبوب كأداة حقوق ملكية . إذا توفرت فيها كل السمات التالية :

(أ) أنها تعطى لحاملها الحق في حصة تقاسمية في صافي أصول المنشأة في حالة تصفيتها . ويعنى صافي أصول المنشأة تلك الأصول التي تتبقى بعد خصم كل لمطالبات الأخرى على هذه الأصول وتحسب الحصة تقاسمية كالآتي :

(١) تقسيم صافي أصول المنشأة عند لتصفية إلى وحدات بمبلغ متساوية .

و(٢) ضرب هذا المبلغ في عدد الوحدات التي تخص حامل الأداء المالية .

(ب) لأداة هي ضمن نوعية من الأدوات التي تكمل النوصات الأخرى من الأدوات . ولكي تكون الأداء ضمن هذه النوعية فيجب أن تتصف بالآتي :

(١) ليس لها أولوية على لمطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند لتصفية .

و(٢) لا تحتاج إلى تحويلها إلى أداة أخرى قبل وجودها ضمن نوعية الأدوات التي تكمل النوصات الأخرى من الأدوات .

(ج) أن كافة الأدوات المالية والتي هي ضمن نوعية الأدوات التي تكمل لتوقعيات الأخرى تتضمن الإلتزام بمقاي بنض فشكل على المنشأة المصدرة لتسليم حصة تقاسمية في صافي أصولها عند التصفية .

١٦-د- بالإضافة إلى كل السمات المذكورة أعلاه ولكي تبوب أداة على أنها أداة حقوق ملكية يجب ألا يكون لدى المصدر أداة مالية أو عقد :

(أ) يؤدي إلى إجمالي تنفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو لتغير في صافي الأصول المعترف بها أو لتغير في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها (مع استبعاد تأثير هذه الأداة أو العقد) .

و(ب) له تأثير جوهري في تحديد أو تثبيت للعائد المتبقى إلى حامل الأداة .

ولمعرض تطبيق هذا الشرط ، على المنشأة ألا تأخذ في الحسبان العقد غير المالية مع حامل أداة كالورد في ققرة ١٦ ج والتي تحتوي على شروط نمطية تشبه الشروط لتعاقدية لتحد ممالك قد يتم بين حامل الأداة غير المالية والمنشأة المصدرة . وإذا لم يستطيع المنشأة تحديد ما إذا كان هذا الشرط سيتم استيفؤه فعلياً إلا تبوب هذه الأداة كأداة حقوق ملكية .

إعادة تبويب الأنوات المحملة بحق إعادة البيع والأنوات التي تفرض على المنشأة بالتزلم بتسليم طرف آخر حصته تشايعية في صفى أصول المنشأة فقط عند لتخصية

١٦هـ- على المنشأة أن تبويب أداة مالية كأداة حقوق ملكية طبقاً للفقرتين '١٦' ، '١٦ب' لم الفقرتين '١٦ج' و '١٦د' من تاريخ تمتع الأداة بالسماح واستيفائها لشروط الواردة في هذه الفقرات . وعلى المنشأة إعادة تبويب الأداة المالية من تاريخ توقف الأداة عن التمتع بكل سمات أو استيفائها كل الشروط الواردة في هذه الفقرات . فعلى سبيل المثال إذا استهلكت المنشأة كل أدواتها المالية غير المحملة بحق إعادة بيع وتحت أى أنوات محملة بحق إعادة البيع ولها كل السمات ومستوفاه لكل الشروط الواردة في الفقرتين '١٦' و '١٦ب' فعلى المنشأة أن تعيد تبويب الأنوات المحملة بحق إعادة بيع كأنوات حقوق ملكية من تاريخ استهلاكها للأنوات 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 في الفقرتين '١٦' ، '١٦ب' أو الفقرتين '١٦ج' و '١٦د' و يقلس الإلتزام المالى بقيمة المحملة للأداة في تاريخ إعادة التبويب . وعلى المنشأة الاعتراف في حقوق الملكية بأى فرق بين الرصيد المحققة لأداة حقوق الملكية بقيمة العدة للإلتزام المالى في تاريخ إعادة تبويب.

(ب) أن تعيد تبويب الإلتزام المالى كحقوق ملكية من تاريخ تمتع الأداة بكل السمات واستيفائها لكل الشروط الواردة في الفقرتين '١٦' ، '١٦ب' أو الفقرتين '١٦ج' و '١٦د' وتقام أداة حقوق الملكية بقيمة الرصيد المحققة للإلتزام المالى في تاريخ إعادة تبويب .

عدم وجود التزام تعاقدي بتسليم نقدية أو أصل مالى آخر للفقرة '١٦هـ'

١٧- باستثناء الحالات الواردة في الفقرتين '١٦' و '١٦ب' أو الفقرتين '١٦ج' و '١٦د' فإن من أهم ملامح لتعريف بين الإلتزام المالى وأداة حقوق الملكية وجود التزام تعاقدي لأحد أطراف الأداة المالية (المصدر) بتسليم النقدية أو أصل مالى آخر للطرف الأخر (حامل الأداة) أو باستبدال الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع الحامل بشروط قد لا تكون في مصلحة المصدر . وبالرغم من أنه قد يعق لحامل أداة حقوق الملكية الحصول على حصة نصيبية من أية توزيعات أرباح أو توزيعات ملكية أخرى فإنه ليس على المصدر التزام تعاقدي للوفاء بتلك التوزيعات حيث لا يمكن مطالبة بتسليم نقدية أو أصل مالى آخر لطرف آخر .

١٨- يعتبر جوهر الأداة المالية ، وليس شكلها القانوني ، هو المعامل المتحكم في تصنيفها في قائمة المركز المالي المنشأة وغالباً ما يكون الجوهر والشكل للقانوني متوافقين ولكن هذا ليس هو الحال دائماً فهناك بعض الأدوات المالية التي تأخذ لشكل القانوني لحقوق الملكية إلا أنها تكون الترامات في جوهرها وهناك بعض الأدوات الأخرى التي تجمع للخووص المرتبطة بكوات حقوق الملكية والخواص المرتبطة بالالتزامات المالية ، على سبيل المثال:

(أ) تعتبر التراماً مالياً الأسهم الممتازة التي تترجم للمصدر بامتدادها مقابل مبلغ محدد أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد ، لو أعطى حاملها الحق في أن يطلب من المصدر استرداد الأداة في أو بعد تاريخ معين وبقيمة محددة أو قابلة للتحديد .

(ب) باستثناء هذه الأدوات التي تتوب ككوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين ١٦٠ و ١٦١ ب' لو الفقرتين ١٦٠ ج' و ١٦٠ د' تعتبر التراماً مالياً الأداة المالية التي تعطى لحاملها حق خيار ردها للمصدر مقابل نقدية أو أي أصل مالي آخر (أداة محسلة بحق إعادة بيع (Puttable instrument) ويكون الحال بالمثل حتى عندما يتم تحديد مبلغ نقدية أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر لو بند آخر له احتمال الارتفاع أو الانخفاض ، باستثناء هذه الكوات التي تتوب ككوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين ١٦٠ أ' ، ١٦٠ ب' لو الفقرتين ١٦٠ ج' و ١٦٠ د' فإن وجود الخيار لحمل الأداة في عرضها مرة أخرى على مصدرها مقابل نقدية أو أي أصل آخر يعني في حد ذاته أن الأداة القابلة للعرض للبيع ينطبق عليها تعريف الالتزام المالي. على سبيل المثال ، قد تعطى صناديق الاستثمار غير محددة الاستحقاق ووحدات الوقف (unit trust) والمساهمات وبعض المنشآت التعاونية قد تعطى لحاملي حصصها أو لأعضائها الحق في استرداد حصص ملكيتهم ، في أي وقت مقابل نقدية مساوية لأنصبتهم النسبية في قيمة أصول المصدر وفي ينتج عنها ديوب حصص حاملي الوثائق والأعضاء كالتزامات مالية باستثناء هذه الأدوات التي تتوب ككوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين ١٦٠ أ' و ١٦٠ ب' لو الفقرتين ١٦٠ ج' و ١٦٠ د' ، وبقرغم من ذلك فإن لتصنيف كالتزام مالي لا يمنع استخدام لوصاف أخرى مثل صافي قيمة الأصول المستحقة لحاملي الحصص' أو التغيير في صافي قيمة الأصول المستحقة لحاملي الحصص Unit Holders في صلب لقوائم للمالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية مساهم فيها (مثل بعض صناديق الاستثمار ووحدات الوقف) ولا يمنع كذلك من

استخدام ليضاحات إضافية لتوضيح أن إجمالي حصص الأعضاء تتضمن بتوداً مثل الاحتياطات التي ينطبق عليها تعريف حقوق الملكية ، والأنوات القابلة للعرض للبيع التي لا ينطبق عليها هذا التعريف.

١٩- باستثناء هذه الأنواع التي تنوب كأنوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين '١١٦' و '١٦٠' أو الفقرتين '١٦٠' ج' و '١٦٠' د' ، إذا كانت المنشأة لا تمتلك الحق غير المشروط لتجنب دفع النقدية أو الأصول المالية الأخرى لتسوية التزام تعاقدي ، فإن ذلك الالتزام ينطبق عليه تعريف الالتزام المالي ، على سبيل المثال:

(أ) وجود حظر على مقدرة المنشأة على الوفاء بالالتزام تعاقدي مثل صعوبة الحصول على العملة الأجنبية أو الحاجة إلى الحصول على الموافقة على السداد من هيئة رقابية ، هذا الحظر لا يلغى الالتزام التعاقدي للمنشأة ولا الحق التعاقدي نحامل الأداة .

(ب) وجود للالتزام تعاقدي مشروط بالنسبة للطرف الآخر ضد ممارسة حقه في الاسترداد يعتبر التزاماً مالياً حيث إن للمنشأة لا تمتلك الحق غير المشروط لتجنب تسليم النقدية أو أصل مالي آخر .

٢٠- يمكن للأداة المالية التي لا تؤدي صراحةً إلى نشوء التزام تعاقدي بسداد نقدية أو أصل مالي آخر أن تؤدي بطريقة غير مباشرة إلى نشوء التزام ، وذلك من خلال شروطها ولحكامها ، على سبيل المثال:

(أ) يمكن أن تتضمن الأداة المالية للالتزام غير مالي يجب تسويته عندما - ولفظ عندما - تخفق المنشأة في القيام بالتوزيعات أو في إعادة الأداة ، وإذا كان يمكن للمنشأة أن تتجنب تحويل نقدية أو أصل مالي آخر فقط عن طريق تسوية الالتزام غير المالي فتعتبر تلك الأداة مالية للالتزام مالياً .

(ب) تعتبر الأداة المالية للالتزام إذا كانت مشروط عند التسوية أن تقوم المنشأة بتسليم أي من:

(١) نقدية أو أصل مالي آخر .

أو (٢) أسهم المنشأة نفسها بحيث تتعدى قيمتها بصورة جوهرية قيمة للنقدية أو الأصل المالي الآخر .

وبالرغم من أنه قد لا يكون على المنشأة الالتزام التعاقدي السريع لتسليم نقدية أو أصل مالي آخر فإن السداد عن طريق الأسهم يفترض التسوية النقدية ، وفي ظل الأحوال فإن حامل الأداة يضمن جوهرياً استلام مبلغ يساوي على الأقل خيار لتسوية النقدية . (راجع الفقرة ٦١٠) .

التسوية عن طريق أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة للفقرة ١٢٠ ب٦

٢١- لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية فقط لمجرد أنه قد يؤدي إلى تسليم أو استلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، فيمكن أن يكون للمنشأة حق أو التزام تعاقدي لتسليم أو استلام عدد من أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى متباعدة بحيث تكون القيمة المعادلة لأدوات حقوق الملكية المزمع تسليمها لو استلامها مساوية لمبلغ الحق أو الالتزام التعاقدي ويمكن أن يكون ذلك الحق أو الالتزام تعاقدي ذو قيمة ثابتة أو متغيرة كلياً أو جزئياً وفقاً للتغيرات في عوامل معينة غير السعر للسوقي 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 مسنوية في القيمة بقيمة نقدية معينة مثل ١٠٠ و(ب) عقد تسليم أدوات حقوق ملكية المنشأة مساوية في القيمة لقيمة وزن معين من الذهب (١٠٠ أوقية مثلاً) . ويعتبر هذا العقد للالتزام 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 في العقد قيمة متغيرة في أصول لشركة يمد خصم جميع التزامات العقد .

٢٢- باستثناء ما جاء في الفقرة ١٢٢ يعتبر أداة حقوق ملكية كل عقد تقوم المنشأة بتسويته عن طريق تسليم (أو استلام) عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر ، على سبيل المثال ، فإن خيار الأسهم الصادر الذي يعطى للضرب الآخر حق شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل سعر محدد أو مقابل مبلغ محدد ثابت من نقد ، يعتبر أداة حقوق ملكية ، ولا يمنع للعقد من كونه أداة حقوق ملكية تلك التغيرات في القيمة المعادلة للعقد والتي تنتج عن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق والتي لا تؤثر بدورها على التدفد أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم دفعها أو استلامها أو على عدد أدوات حقوق الملكية التي سيتم تسليمها واستلامها عند تسوية العقد ، وتضاف مباشرة إلى حقوق الملكية أية مبالغ يتم استلامها (مثل العلاوة للمحاسبة لتأخير خيار مكتوب أو ضمان على أسهم المنشأة) ، كما يخصم من حقوق الملكية أية مبالغ مدفوعة (مثل العلاوة المدفوعة نظير خيار تم شراؤه) ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة المعادلة لأداة حقوق الملكية في القوائم المالية .

١٢٢- إذا كانت أدوات حقوق ملكية المنشأة مستطعم أو سقنم بمعرفة المنشأة لتسوية عقد هي أدوات مالية محملة بحق إعادة البيع وتتمتع بخلفة السمات ويستوفي كافة الشروط الواردة في الفقرتين ١١٦' و ١١٦" أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بتسليم ظرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة حفظ عند التصفية وتتمتع بكافة السمات وتستوفي كافة الشروط الواردة في الفقرتين ١١٦' ج" و ١١٦" ، يعتبر العقد أصل مالي أو التزام مالي حسب الأحوال . ويتضمن ذلك العقد الذي سيتم تصويته بمعرفة المنشأة عن طريق استلام أو تسليم عدد محدد من هذه الأدوات مقابل مبلغ محدد من النقدية أو أصل مالي آخر .

٢٣- باستثناء الحالات الواردة في الفقرتين ١١٦' و ١١٦" أب" أو الفقرتين ١١٦' ج" و ١١٦" ، يؤدي العقد الذي يتضمن التزاماً على المنشأة بشراء حقوق ملكيتها مقابل نقدية أو أصل مالي آخر إلى نشوء التزام مالي بالقيمة الحالية للقيمة الاستردادية ، (كما في حالة للقيمة الحالية لسعر إعادة البيع ، لو سعر استخدام لاحق أو القيمة الاستردادية) ويكون هذا هو الحال حتى إذا كان للعقد نفسه أداء حقوق ملكية ، ومن أمثلة ذلك التزام المنشأة بموجب عقد أجل لشراء أدوات حقوق ملكيتها مقابل نقدية ، وعند الاعتراف الأولى بالالتزام للمالي وفقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (٢٦) يتم إعادة تويب قيمته للعدالة (القيمة الحالية للقيمة الاستردادية) بالاستبعاد من حقوق الملكية ، ويتم قياس الالتزام للمالي لاحقاً وفقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (٢٦) ، وإذا انقضى العقد بدون التسليم فيتم إعادة تويب القيمة الدفترية للالتزام المالي في حقوق الملكية ، ويؤدي التزام المنشأة التعاقدية لشراء أدوات حقوق ملكيتها إلى نشوء التزام مالي بالتمجة للقيمة الحالية للقيمة الاستردادية حتى لو كان الالتزام بالشراء مشروطاً على الطرف الآخر الذي لديه حق الاسترداد (مثال : خيار البيع المكتوب الذي يعطى للطرف الآخر حق بيع أدوات حقوق ملكية المنشأة لها مقابل سعر ثابت) .

٢٤- يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً كل عقد تقوم المنشأة بتسويته عن طريق تسليم أو استلام عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدي متخير أو أداة مالية أخرى . ومن أمثلة ذلك عقد تقوم المنشأة بموجبه بتسليم ١٠٠ من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدي يتم حسابه ليكون مساوياً لقيمة ١٠٠ لروية من الذهب .

مخصصات لتسوية الطلونة

٢٥- يمكن أن تتطلب الأداة المالية قيام المنشأة بتسليم نقدية أو أصل مالي آخر أو تسويتها بحيث تكون التزاماً مالياً وذلك في حالة حدوث - أو عدم حدوث - أحداث مستقبلية غير مؤكدة للحدث (أو استناداً إلى نتائج ظروف غير مؤكدة) والتي تكون خارج نطاق تحكم كل من مصدر وحامل الأداة وذلك مثل التغير في مؤشر بورصة الأوراق المالية أو مؤشر أسعار المستهلكين أو سعر الفائدة أو متطلبات الضريبة أو الإيرادات المستقبلية للمصدر أو صافي الرباح أو نتيجة المتبونية إلى رأس المال. ولا يكون للمصدر مثل تلك الأداة الحق المطلق لتجنب تسليم النقدية أو أصل مالي آخر (أو تسوية الأداة بطريقة تجعلها التزاماً مالياً) وعليه فتعتبر الأداة التزاماً مالياً على المصدر إلا إذا:

(أ) لم يكن حقيقةً ذلك الجزء من مخصص التسوية الطلونة الذي يمكن أن يتطلب تسوية نقدية أو بوسيلة أصل مالي آخر (أو فيما عدا ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً).

أو (ب) كان من الممكن أن يلتزم المصدر بتسوية الالتزام نقداً أو بوسيلة أصل مالي آخر (أو فيما عدا ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المصدر.

أو (ج) تتمتع الأداة بكافة السمات و استيفائها لكافة الشروط الواردة في الفقرتين ١١٦ و ١١٦ ب.

خيارات التسوية

٢٦- عندما تعطي أداة مالية مشقة أحد الأطراف الخيار في كيفية تسويتها (بما 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 ستؤدي إلى أن تكون أداة حقوق ملكية.

٢٧- من أمثلة الأدوات المالية المشقة ذات خيارات التسوية والتي تعتبر التزاماً مالياً حقوق خيار الأسهم التي يمكن للمصدر بموجبها اختيار التسوية، إما نقداً أو عن طريق مبدلة أسهم المصدر بالنقدية. وبالمثل، تقع ضمن نطاق هذا المعيار بعض عقود بيع أو شراء نقد غير مالي مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشاء حيث يمكن تسويتها إما عن طريق تسليم نقد غير مالي أو نقداً أو بوسيلة 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 ألت ٢٣٠ إلى ألت ٢٣٥)

٢٨- سيقوم مصدر الأداة المالية من غير المشتقات بتقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن مكونات التزام وحقوق ملكية معا . ويتم تصنيف تلك المكونات بصورة منفصلة كأصول مالية أو التزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفترة رقم ٢٥٠ .

٢٩- تقوم المنشأة بالاعتراف بصورة منفصلة بمكونات الأداة المالية التي (أ) تؤدي إلى نشوء التزام مالي على المنشأة و(ب) تمنح لحامل الأداة خيار تحويلها إلى أداة حقوق ملكية للمنشأة . على سبيل المثال فإن السندات أو الأدوات المالية التي 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 للالتزام المالي (اتفاق تعاقدى لتسليم نقدية أو أصل مالي آخر) والثاني أداة حقوق ملكية (خيار لشراء يمنح حامل الأداة حق تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة خلال فترة زمنية محددة) ويعتبر الأكثر الاقتصادي لإصدار مثل تلك الأداة معاشاً لإصدار أداة دين بها أحكام للسداد المبكر وضمانات لشراء أسهم عادية لو إصدار أداة دين لضمانات شراء أسهم عادية يمكن فصلها ، وعليه فإنه في كل الأحوال تقوم المنشأة بعرض مكونات الالتزامات وحقوق الملكية بصورة منفصلة في قائمة مركزها المالي .

٣٠- لا يتم مراجعة شويب مكونات الالتزامات وحقوق الملكية الخاصة بالأداة القابلة للتحويل كنتيجة للتغير في احتمال ممارسة حق التحويل حتى إذا بدا أن ممارسة حق التحويل ستكون مجزية اقتصادياً لبعض حاملي الأداة حيث إنهم ليس من الضروري أن يفعلوا ما توقعه منهم لأسباب قد تتعلق مثلاً بالميزاة الضريبية الناتجة عن التحويل والتي قد تختلف بين مختلف حاملي الأسهم ، بالإضافة إلى ذلك فإن احتمال التحويل قد يختلف من وقت إلى آخر ويبقى فترام المنشأة التعاقدى لمداد مدفوعات مستقبلية وفقاً فلاماً حتى نفاذه عن طريق التحويل أو استحقاق الأداة أو أية معاملة أخرى .

٣١- يتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) قيس الأصول والالتزامات المالية لما فوق حقوق الملكية فهي الأدوات التي تبقى لها حصة في أصول المنشأة بعد خصم جميع التزاماتها . وبناء على ذلك فإنه عندما يتم توزيع القيمة الدفترية الأولية للأداة المالية المركبة بين الالتزامات وحقوق الملكية فيتم تحميل قيمة المتبقية على الجزء المتعلق

بحقوق الملكية وذلك بعد خصم المبلغ المحدد للالتزامات من قيمة العادلة للأداة بأكملها ، أما قيمة أية مشتقات (مثل حق خيار الاسترداد للمحيط) فتدخل ضمن الالتزامات ويكون مجموع قيم النظرية الموزعة بين الالتزامات وحقوق الملكية عند الاعتراف الأولي مساوياً دائماً للقيمة العادلة التي كان من الممكن إعطاؤها للأداة بأكملها ولا ينشأ عن الاعتراف الأولي بمكونات الأداة بصورة منفصلة أية أرباح أو خسائر .

٣٢- وفقاً للفقرة ٣١٠ يجب على مصدر السند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أن يقوم أولاً بتحديد القيمة الدفترية لمكون "الالتزام" عن طريق قياس القيمة العادلة للالتزام مماثل (بما في ذلك أية مشتقات مشمولة وليست من حقوق الملكية) لا يرتبط به أى سكون حقوق ملكية ثم يتم بعدها تحديد القيمة الدفترية للأداة حقوق الملكية والتي تتمثل في خيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية عن طريق خصم القيمة العادلة للالتزام المالي من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة بأكملها .

أسهم الخزينة (راجع كذلك الفقرة ٣٦)

٣٣- إذا قامت المنشأة بإعادة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (أسهم خزينة) فيتم عرض تلك الأدوات مضمومة من حقوق الملكية و لا يجوز الاعتراف بأى ربح أو خسارة في 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 في حقوق الملكية .

٣٤- يتم الإفصاح بصورة منفصلة عن أسهم الخزينة التي تحتفظ بها المنشأة وذلك إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية" وإذا أعلنت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من أطراف ذوي علاقة فإنها تقوم بالإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" .

الفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر (راجع كذلك الفقرة ٣٧)

٣٥- يتم الاعتراف بالفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر المرتبطة بأداة مالية أو مكون يمثل التزاماً مالياً ، كإيراد أو مصروف في الأرباح أو الخسائر ، أما توزيعات حاملي أدوات حقوق الملكية فتقوّم المنشأة بخصمها مباشرة من حقوق الملكية وذلك بقيمتها الصافية بعد خصم أية ميزة تنطبق بضرب الدخل الخاصة بها .

لما تكلف المعاملة المتعلقة بحقوق الملكية باستثناء تكلفة إصدار أداة حقوق الملكية والتي ترتبط مباشرة باقتناء الأعمال (والتي يتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "جميع الأعمال") فيتم المحاسبة عنها بخصمها من حقوق الملكية وذلك بقيمتها الصافية بعد خصم أية ميزة تنطلق بضرائب الدخل الخاصة بها .

٣٦- يحدد تبويب الأداة المالية كالتزلم مالي أو أداة حقوق ملكية ما إذا كان سيتم الاعتراف بالفوت وتوزيعات الأرباح والأرباح والضرائب المتعلقة بتلك الأداة كلياً أو مصروف في الأرباح أو الضرائب ، وعليه يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على الأسهم والتي تم الاعتراف بها بالكامل كالتزامات كمصروفات بنفس طريقة الفوت بالنسبة للسند ، وبالمثل يتم الاعتراف بالأرباح والضرائب المرتبطة بالاسترداد أو إعادة تمويل أدوات حقوق ملكية كتغير في حقوق الملكية. ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في قوائم المالية .

٣٧- عادة ما تتحمل المنشأة تكاليف مختلفة لإصدار أو اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مثل أتعاب التسجيل والأتعاب الرسمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستثمرين لفاتوتين والمحاسبين وغيرهم وتكاليف طباعه وضرائب الدمغة ... الخ . ويتم المحاسبة من تكلفة المعاملة التي تتحقق بحقوق الملكية من طريق خصمها من حقوق الملكية (مالياً بعد خصم أية ميزة تتعلق بضرائب الدخل) وذلك في الحدود التي تكون فيها تلك للتكلفة مرتبطة ارتباطاً مباشراً بالمعاملة والتي كان من الممكن تجنبها في أحوال أخرى .

٣٨- يتم توزيع تكلفة المعاملة المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة على مكونات الالتزامات وحقوق الملكية للأداة بنسبة توزيع حصيلة تلك المكونات ، أما تكاليف للمعاملات التي ترتبط مجتمعة بالكثير من معاملة تتم في وقت واحد (مثل تكاليف طرح بعض الأسهم وقيد أسهم أخرى في بورصة الأوراق المالية في وقت واحد) فيتم توزيعها على تلك للمعاملات على أساس معقول ومتناسب مع المعاملات للمعاملة .

٣٩- يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن تكاليف للمعاملة التي تمت المعالجة عنها بخصمها من حقوق الملكية خلال الفترة وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "حرص القوائم المالية" أما ضرائب الدخل للمرتبطة بها والتي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية فتدخل ضمن المبلغ الإجمالي لضريبة الدخل للحالة والموجلة المخصصة من حقوق الملكية والتي يتم الإفصاح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" .

٤٠- يمكن عرض توزيعات الأرباح التي تم تصنيفها كمصروف في قائمة الدخل إما مع للفوائد عن الائتمانات الأخرى أو كبنء منفصل ، وبالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار يخضع الإفصاح عن الفوائد وتوزيعات الأرباح كذلك لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (١) ، وفي بعض الأحيان يفضل الإفصاح عن كل من الفوائد وتوزيعات الأرباح في قائمة الدخل بصورة منفصلة نظراً لوجود فروق بينهما في بعض الأمور مثل الخصوع للمصراتب ويخضع الإفصاح عن الأثر الضريبية لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "متراتب للدخل" .

٤١- يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات في القيمة الدفترية للالتزام المالي كدخل أو مصروف في الأرباح أو الخسائر وذلك عندما تكون تلك الأرباح / الخسائر مرتبطة بإداء تتضمن حق حاملها في خمسة المتبقية في أصول المنشأة مقابل ترقية أو أصل مالي آخر (راجع الفقرة ١٨ (ب)) ، وتقوم المنشأة بعرض لية لأرباح أو خسائر ناتجة عن إعادة قياس تلك الأداة بصورة منفصلة في صلب قائمة الدخل عندما يكون ذلك ملائماً في شرح أداء المنشأة وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) .

إجراء المقاصة بين أصل والتزام مالي

(راجع كذلك الفقرات ثت ٢٨ وث ٣٩)

٤٢- يتم صل مقاصة بين أصل مالي والتزام مالي وعرض صافي المقاصة في الميزانية عندما ، فقط عندما : (أ) تمتلك المنشأة حالياً الحق القتلوني القابل للتلفد لأجراء المقاصة بين المبالغ المعترف بها

و(ب) لدى المنشأة التنية إما لإجراء التسوية على أساس صافي المبلغ أو الاعتراف بالأصل وتسوية الالتزام في أن واحد .

وعند المحاسبة عن تحويل أصل مالي غير مؤهل للاستبعاد من الفاتر ، لا تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصل المحول والالتزام المرتبط به (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) لقرة ٣٢) .

٤٣- يتطلب هذا المعيار عرض الأصول والالتزامات المالية على أساس لقيمة الصافية ، بما يعكس التدفقات النقدية المستقبلية للمنشاء الناتجة عن تسوية تئين أو أكثر من الأنوات المالية المنفصلة ، وعندما يكون للمنشاء الحق فر استلام أو دفع مبلغ صافي واحد وتتوى عمل ذلك قبل تبنيها بالفعل فصل أو للزام مالي واحد، أما في الأحوال الأخرى فيند عرض كل من الأصول المالية والالتزامات المالية بصورة منفصلة عن بعضهما وبشكل يتوافق مع الخصصص المرتبطة بكل منهما مثل موارد المنشأة والزاماتها.

٤٤- يختلف إجراء المقاصة بين الأصل لمالي والالتزام لمالي لمعترف بهما مع عرص الصافي عن الاعتراف بالأصل أو الالتزام ، وبقرع من أن إجراء المقاصة لا يؤدي إلى الاعتراف بلية لأرباح أو خسائر قبل استبعاد الأدلة المالية من الدفاتر لا يؤدي فقط إلى إلغاء من المعزلية بند سبق الاعتراف به ولكنه قد يؤدي كذلك إلى الاعتراف بربح أو خسارة.

٤٥- يعتبر حق إجراء المقاصة حقاً قانونياً للمدين بموجب نعتد لو خلاقه أو إلغاء كل أو جزء من مبلغ مستحق للدائن عن طريق خصم مبلغ مستحق من الدائن مقابل هذا المبلغ ، وفي بعض الحالات غير المالية قد يكون للمدين حقاً قانونياً تنسوية مبلغ مستحق من طرف ثالث مقابل للمبلغ المستحق للدائن بشرط وجود اتفاقية بين الأطراف الثلاثة تنص صراحة على حق المدين في إجراء المقاصة ، وحيث أن حق إجراء المقاصة يعتبر إجراء قانونياً ، إلا أن الظروف المؤيدة له قد تختلف ويجب دائماً الأخذ في الاعتبار للفرق في العلاقة للملاقة بين الأطراف .

٤٦- أن وجود حق قبل للنفذ لإجراء المقاصة بين الأصل لمالي والالتزام لمالي من شأنه أن يؤثر على الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل لمالي والالتزام لمالي كما يؤثر على تعرض المنشأة لمخاطر الائتمان والسيولة ، إلا أن وجود الحق يعد ذلك لا يعتبر أساساً كافياً لإجراء المقاصة ، ففي غياب لنية لممارسة الحق لو إجراء لتنسوية في أن وبعد لا تتأثر للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة لا من حيث القيمة أو لتوقيت .

وعندما تنوي المنشأة ممارسة الحق أو إجراء التنسوية في أن وبعد فإن عرض الأصل والالتزام على أساس للقيم الصافية يعكس للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة بصورة أكثر ملاءمة من حيث القيمة والتوقيت ، كما يعكس كذلك المخاطر التي تتعرض لها تلك التدفقات ، ولا تكفي نية أحد أو كلا للطرفين لإجراء التنسوية على أساس للقيم الصافية بدون وجود حق قانوني تنلف كميرر لإجراء المقاصة حيث إن الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل والالتزام لمالي منفرداً تبقى كما هي بدون تغيير .

٤٧- قد تتغير نية المنشأة بطلعية لتنسوية أصول والتزامات معينة بمسؤوليتها العادية وبمستطلبات الأسواق المالية وبالظروف الأخرى التي يمكن أن تحد من قدرة المنشأة على إجراء التنسوية أو لتنسوية للصافية في أن واحد ، وعندما يكون للمنشأة حق إجراء المقاصة ولكنها لا تنوي لتنسوية الصافية أو تحقيق الأصل وتنسوية الالتزام في أن واحد فيجب الإفصاح عن تأثير ذلك الحق على لمخاطر الائتمالية للمنشأة وذلك وفقاً للفقرة ٣٦ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) .

٤٨- يمكن مثلاً حدوث التسوية المترافقة لأدتين ماليتين ، عن طريق عمليات غرفة للمقاصة في الأسواق المالية المنظمة أو فبينة للمباشرة (وجهاً لوجه) ، وفي تلك الظروف تكون التشفقات النقدية فعلياً مساوية لقيمة واحدة صافية ، ولا تكون المنشأة معرضة لمخاطر الائتمان أو السيولة ، وفي ظروف أخرى يمكن أن تقوم المنشأة بتسوية أدتين عن طريق دفع أو استلام مبالغ منفصلة مما يعرضها لمخاطر الائتمان وذلك بالنسبة للقيمة الكلية للأصل أو بعرضها كذلك لمخاطر السيولة وذلك بالنسبة للقيمة الكلية للائتمان ، ويمكن أن يكون هذا التعرض للمخاطر كبيراً بالرغم من صفه النسبي ، وعليه فلا يحث تحقيق الأصل للمالي وتسوية الائتمان المالي مترابطين إلا إذا تمت للمعاملات المتعلقة بذلك في نفس اللحظة .

٤٩- بصفة عامة فإن الشروط الواردة في الفقرة ٤٢ لا تتحقق وغالباً ما يكون إجراء للمقاصة غير ملائم عندما:

(أ) يتم استخدام عدة أدوات مالية لمحاكاة الملاح للمدة 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 تضمين أصول مالية أو غير مالية كمستندات لالتزامات مالية غير قابلة للاسترداد (non-recourse) .

أو (د) يتم تجنب أصول مالية في صندوق منفصل بواسطة مدين يفرض التخلص من التزام معين بدون أن يتم قبول تلك الأصول بواسطة الدائن لتسوية الالتزام (مثل ترتيبات استهلاك الدين Sinking Fund arrangement) .

أو (هـ) من المتوقع أن يتم استرداد الالتزامات التي تكديتها المنشأة كنتيجة لأحداث أدت إلى حدوث خسائر من المتوقع استردادها من طرف ثالث بواسطة مطالبة بموجب عقد تأمين.

٥٠- يمكن للمنشأة التي تدخل في عدد من معاملات الأدوات المالية مع طرف واحد أن تدخل في " اتفاقية نصبة رئيسية Master netting arrangement " مع ذلك للطرف ويسمح ذلك الاتفاق بإجراء تسوية واحدة صافية لجميع الأدوات المالية التي يغطيها الاتفاق وذلك في حالة إغراق أو إنهاء أي عقد ، وحده ما تستخدم المؤسسات المالية تلك الاتفاقات لتوفير الحماية ضد الخسارة في حالات الإفلاس أو للظروف الأخرى التي تؤدي إلى عدم

قدرة أحد الأطراف على الوفاء بالتزاماته ، وعادة ما تمنح لتفدية التسوية الرئيسية للحق لإجراء مقاسمة ويصبح هذا الحق قابلاً للنفاد كما يؤثر على تحقق الأصول المالية أو تصديقها فقط في الوقت التالى لمحدث إخلال معين أو في الظروف الأخرى التي ليس من المتوقع حدوثها في الأحوال العادية لمسير الأعمال. ولا تكون لتفدية للتصفية الرئيسية أساساً لإجراء المقاصة إلا في حالة توفر الشرطين الواردين في الفقرة ٤٢. وعندما لا يتم إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية الخاضعة لتفدية للتصفية الرئيسية يجب الإصاح عن تأثير الاتفاق على تعرض المنشأة للمخاطر الائتماني وفقاً للفقرة ٣٦ من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠).

ملحق إرشادات التطبيق

يرفق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه .

- ١- أتمحور إرشادات التطبيق هذه كيفية تطبيق نواحي معينة من المعيار.
- ٢- أتم تناول المعيار الاعتراف بالأدوات المالية أو قياسها . ويتضمن معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية : الاعتراف و القياس" متطلبات لخاصة بالاعتراف بالأدوات المالية و قياسها .

تعريفات (الفقرات من '١١١' إلى '١٤٠')

الأصول المالية و الالتزامات المالية

- ٣- أتعبر نقدية أصلاً مالياً حيث إنها تمثل وسيلة العبادة ، و عليه فتعتبر هي أصل قياس جميع المعاملات و الاعتراف بها في القوائم المالية . فتعتبر الوديعة النقدية في بنك لو في مؤسسة مالية مماثلة لأصل مالياً ، لأنها تمثل الحق التعاقدى للمودع للحصول على نقدية من المؤسسة المالية و لن يقوم بتحرير شيك أو أداة مماثلة مسحوبة على الرصيد لصالح دائن معين وقاء للالتزام على.
- ٤ أتم الأمثلة الشائعة للأصول المالية، التي تمثل حقاً تعاقدياً لاستلام النقدية في المستقبل ، و الالتزامات المالية للعبادة التي تمثل التزاماً تعاقدياً لتسليم النقدية في المستقبل ما يلي :

- (أ) حسابات العملاء و الموردون.
 - (ب) أوراق القبض و أوراق الدفع.
 - (ج) الإقراض و الاقتراض.
 - (د) السندات المستحقة للحصول و الدفع .
- و في كل حالة ، فإن الحق التعاقدى لأحد الأطراف لاستلام (أو التزام بتسليم) النقدية يقابله التزام الطرف المقابل بالتسليم (أو حقه في الاستلام) .
- ٥- أتم لنواع الأدوات المالية الأخرى الأدوات التي تكون فيها المنفعة الاقتصادية المزمع الحصول عليها أو إعطائها لأصل مالياً غير نقدية . وتعتبر السندات أصولاً مالية لأنها تمثل التزاماً على حكومة المصدرة بدك نقدية ، و عليه فإنها تعتبر أصولاً مالياً لحاملها و التزاماً مالياً على مصدرها .

- لم ٦- غالباً ما تعطى أدوات الدين (مستمرة) (Perpetual Debt Instruments) (مثل
 اسندات المستمرة و القروض و صكوك رأس المال) لمعاملها الحق في إستلام
 مبالغ في تواريخ محددة تمتد إلى المستقبل غير المحدد ، وذلك تحت حساب
 الفوائد ، وذلك إما بدون الحق في استرداد رأس المال الأصلي أو مع وجود الحق
 في استرداده و لكن بموجب شروط تجعل تلك الاسترداد بعد الاحتمال أو ممكن
 لحدوث في المستقبل للبعد جداً ، على سبيل المثال، يمكن أن تصدر المنشأة أداة
 مالية تتطلب منها سداد مدفوعات سنوية مستمرة تساوي سعر فائدة معدل يساوي
 ٨% يطبق على قيمة إسمية معينة أو على رأس المال الأصلي المساوي مثلاً
 ١٠٠٠ جنيه و يفترض أن فـ ٨% هي سعر الفائدة في السوق بالنسبة للأداة
 وقت إصدارها ، فإن المصدر يلتزم تعاقدياً بسداد مدفوعات الفوائد للمستغلية ،
 بحيث تكون قيمتها الفعلية (الحقيقية) ١٠٠٠ وحدة نقدية عند الاعتراف الأولي .
 بناء على ذلك يكون لكل من حامل الأداة و مصدرها كسلاً مالياً و التزاماً مالياً ،
 على الترتيب .
- لم ٧- يعتبر الحق أو الالتزام التعاقدى لاستلام أو تسليم أو مباحنة الأوامر المالية في حد
 ذاته أداة مالية. فيطبق على سلسلة الحقوق أو الالتزامات التعاقدية تعريف الأداة
 المالية ، إذا كانت تؤدي في النهاية إلى استلام أو دفع نقدية ، أو إلى إنشاء أو
 إصدار أداة حقوق ملكية .
- لم ٨- قد تكون المقذرة على ممارسة الحق التعاقدى أو متطلبات الوفاء بالترام تعاقدى
 مطلقة ، وقد تكون مشروطة بحدوث حدث معين في المستقبل ، فمثلاً ، تعتبر
 الضمانة المالية حقاً تعاقدياً المفترض لاستلام نقدية من الضامن ، و التزاماً
 تعاقدياً مقيلاً على الضامن للنفع إلى المقرض ، في حالة إخفاق المقرض .
 ويعتبر الحق و الالتزام التعاقدى موجودين بسبب معاملة سابقة أو حدث سابق
 (افتراض الضمانة) ، بالرغم من أن مقدرة المقرض على ممارسة الحق
 و متطلبات الضامن للوفاء بالترامه مشروطين هما الاثنان على حدث مستقبلي هو
 إخفاق المقرض. وعليه فإن الحق أو الالتزام المشروطان ينطبق عليهما تعريف
 الأصل للمالي و الالتزام لمالي ، بالرغم من أنه ليس دائماً ما تكون تلك الأصول
 والالتزامات معترف بها في قوائم مالية ، ومن ضمن الحظوظ والافتراضات
 لمشروطة عقود التأمين التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٧)
 ' عقود التأمين '.

أ٩ - ملغاة.

أ١٠ - لا تعتبر الأصول ملموسة (مثل المخزون و الأصول الثابتة) والأصول المعنوية (مثل العلامات التجارية و البراءات) أصولاً مالية . و يؤدي التحكم في مثل تلك الأصول للموسسة و غير الموسسة إلى خلق الفرصة لتوليد تدفقات نقدية دخلية أو أصل مالي آخر ، ولكن لا يؤدي إلى نشوء حق حالي لاستلام النقدية أو أصل مالي آخر .

أ١١ - لا تعتبر أصولاً مالية الأصول (مثل المصروفات المدفوعة مقدماً) التي تتمثل منافعها الاقتصادية المستقبلية في استلام السلع أو الخدمات ، و ليس الحق في استلام نقدية أو أصل مالي آخر . وبالمثل ، فإن النفوذ مثل الإيراد الموزع و معظم التزامات الضمان لا تعتبر التزامات مالية ، تلك لأن المنافع الاقتصادية المدفوعة و المرتبطة بها تتمثل في تسليم السلع و الخدمات و ليست التزاماً تعاقدياً لنفع لنقدية أو أصل مالي آخر .

أ١٢ - لا تعتبر التزامات مالية أو أصولاً مالية تلك الالتزامات أو الأصول غير التعاقدية (مثل ضرائب الدخل التي تنشأ كنتيجة لمتطلبات نظامية تفرضها الحكومات) . ويتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٦٤) 'ضرائب الدخل' لسن المحاسبة عن ضرائب الدخل ، و بالمثل فإن الالتزامات الضمنية Constructive Liabilities المعروفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) لا تعتبر التزامات مالية لأنها لا تنشأ من عقود .

لذوات حقوق الملكية

أ١٣ - من أمثلة أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير المحتملة بحق إعادة البيع Non-Puttable و بعض الأدوات المحصلة بحق إعادة البيع (راجع الفقرتين ١٦٠' و ١٦١' ب) وبعض الأدوات التي تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية (راجع الفقرتين ١٦٠' ج' و ١٦١' د) وبعض أنواع الأسهم الممتازة Preference Shares (راجع الفقرتين ٢٥' و ٢٦' أ) ، و تضمنات أو خيارات الشراء المكتوبة Written Sell Options التي تسمح لحاملها بالاكتتاب في أو شراء عدد محدد من الأسهم العادية غير القابلة للبيع للمنشأة لمصدرة ، وذلك مقابل مبلغ نفدي محدد أو أصل مالي آخر . ويعتبر الإلتزام للمنشأة بمصدر أو شراء عدد محدد من

أدوات الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي معين أو أصل مالي آخر في حد ذاته أداة حقوق ملكية للمنشأة (فيما عدا ما جاء في الفقرة ٢٢٢) ، وبالرغم من ذلك، إذا اشتمل العقد على التزام على المؤسسة بدفع نقدية أو أصل مالي آخر ، فإن ذلك يؤدي إلى نشوء التزام يعادل القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (راجع الفقرة ٢٧ (أ)) و يعتبر مصدر الأسهم العادية غير قابلة للبيع قد تمهد بالتزام معين ، عندما يقوم رسمياً بإجراء توزيعات، وبصحيح ملتزماً قانوناً تجاه المساهمين بذلك . (يكون ذلك هو الحال عند إعلان توزيعات الأرباح ، أو عندما تصفى المنشأة فسيتم توزيع أية أصول متبقية على المساهمين بعد الوفاء بالالتزامات.

أ١٤- لا تعتبر أصولاً مالية خيرات الثراء أو العقود للمصالح الأخرى التي تعطى للمنشأة حق إعادة شراء عدد محدود من أدوات حقوق الملكية لها مقابل تسليم مبلغ نقدي معين أو أصل مالي آخر (فيما عدا ما جاء بالفقرة ٢٢٢) ، إلا أنه يتم خصم أي مبلغ مدفوعة في سياق هذه العقود من حقوق الملكية.

نوعية الأدوات التي تكمل كل فئوعيات الأخرى (الفقرتين ١١٩ (ب) و ١٢٠ ج (ب))

أ١٤- أحد السمات الواردة في الفقرتين ١١٦ و ١٢٠ ج' أن تكون الأداة المالية ضمن نوعية الأدوات التي تكمل كل فئوعيات الأخرى .

أ١٤ ب- عند تحديد ما إذا كانت الأداة ضمن نوعية الأدوات المكتملة ، على المنشأة تقييم مطابقة الأداة عند التصفية وكأنها ستصفي في التاريخ الذي ستقوم فيه بتحويل الأداة . وعلى المنشأة أن تجد النظر في التحويل إذا كان هناك تغير في 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 التحويل هي ضمن نوعية الأدوات المكتملة لكل فئوعيات الأخرى أم لا .

أ١٤ ج- الأداة التي لها حق امتياز عند تصفيه المنشأة لا تعد أداة لها حق تصويب تناسبي في صافي أصول المنشأة . فعلى سبيل المثال ، الأداة لها حق امتياز في التصفية إذا أعطت الحق لحاملها في توزيعات أرباح محددة عند التصفية بالإضافة إلى نصيب في صافي أصول المنشأة في حين أن الأدوات الأخرى في نوعية الأدوات المكتملة ولها حق حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة لا تتمتع بنفس الحقوق عند التصفية .

مادة ٤١- 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 ١٦' (هـ))

مادة ٤١هـ- يجب حساب التدفقات النقدية المتوقعة للأداة خلال عمرها على أساس الأرباح أو الخسائر أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف بها أو غير المعترف بها للمنشأة خلال عمر الأداة . ويقاس الربح أو الخسارة و التغير في صافي الأصول المعترف بها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ذات علاقة .

للمعاملات التي يقوم بها حامل لأداة من غير أصحاب المنشأة (الفقرتين ١٦' ، ١٦' ج)
مادة ٤١و- قد يدخل حامل لأداة مالية محصلة بحق إعادة للبيع أو أداة تفرض على المنشأة التزام لتسليم طرف آخر حصة تقاسمية من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية في معاملة مع المنشأة بصفة غير صفة صاحب المنشأة . فعلى سبيل المثال ، قد يكون حامل الأداة هو أيضاً أحد الموظفين في المنشأة وعند تحديد ما إذا كانت الأداة يجب أن تروى كعقود ملكية طبقاً لفقرة ١٦' أو الفقرة ١٦' ج ، يجب قطع الأخذ في الاعتبار التدفقات النقدية والشروط التعاقدية للأداة المتعلقة بحامل الأداة كأحد أصحاب المنشأة .

مادة ٤١ز- كمثال ، شركة توصية فيها شركاء موسمين وشركاء متضامنون قد يفرض بعض من الشركاء المتضامنون بتقديم ضمانات إلى المنشأة وقد يحصلون على مقابل لتقديم هذه الضمانات . وفي مثل هذه الحالة فالضمانات والتدفقات النقدية الفائتة عنها ترتبط بحاملي أدوات بصفتهم ضامنون وليس بصفتهم أصحاب المنشأة . لذلك فإن مثل هذه الضمانات والتدفقات النقدية الفائتة عنها لا ينتج عنها أن يصبح الشركاء المتضامنون مكملين للشركاء الموسمين وبالتالي يجب عدم أخذ تلك في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأدوات الشركاء الموسمين وأدوات الشركاء المتضامين متشابهة تماماً .

مادة ٤١ح- مثال آخر عندما توجد ترتيبات معينة للمشاركة في الأرباح أو الخسائر والتي توزع الأرباح أو الخسائر على حاملي الأدوات بناء على تقييمهم لأدوات أو توليدهم لأعمال خلال الفترة الحالية والفترات السابقة . هذه الترتيبات هي معاملات مع حاملي أدوات بصفتهم غير مالكي المنشأة ، ويجب عدم أخذها في الاعتبار عند تقييم

تسمات الواردة في الفقرة ١١٦' أو الفقرة ١٦' ج'. ومع هذا فإن ترتيبات الأرباح أو الخسائر والتي توزع الأرباح أو الخسائر على حاملي الأدوات بناء على قيم أدواتهم بالنسبة للآخرين في نفس نوعية الأدوات فإن هذه المعاملات تمثل معاملات مع حاملي أدوات بصفقتهم لأصحاب المنشأة ويجب أخذها في الاعتبار عند تقييم تسمات الواردة في الفقرة ١١٦' أو الفقرة ١٦' ج'.

١٤ ط- يجب أن تتوافق التكاليف 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 بإجمالي تكاليف نقدية تعهد أو تفيد جوهرياً المائد المتبقى لحامل الأداة (الفقرتين ١٦' ب' و ١١٦')

١٤ أ- كشرط لقبول أداة مالية كحقوق مالية والتي تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١١٦' أو الفقرة ١٦' ج' ألا يكون لدى المنشأة أدوات مالية أو عقود أخرى .

(أ) تؤدي إلى إجمالي تكاليف نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغيير في صافي الأصول المعترف بها أو التعبير في قيمة للعلاقة المصلى أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها .

(ب) لها تأثير جوهري في تحديد أو تفيد المائد المتبقى .

إلا أنه عندما يتم الدخول في الأدوات التالية بالشروط القهارية العادية مع طرف غير ذي علاقة فمن غير المتوقع أن يمنع ذلك الأدوات والتي تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١١٦' أو الفقرة ١٦' ج' من أن يتم تدويرها كحقوق ملكية :

(أ) الأدوات التي ينشأ عنها تكاليف نقدية تعتمد جوهرياً على أصول معينة من أصول المنشأة .

(ب) الأدوات التي ينشأ عنها تكاليف نقدية تعتمد على نسبة من الإيرد .

(ج) العقود المصممة لإثابة موظفين بعينهم عن خدمات أدوا للمنشأة .

(د) العقود التي تتطلب دفع نسبة معينة من الأرباح مقابل خدمات أقيت لم يتسلف و ردت .

الأدوات المالية المشتقة

١٥- تتضمن الأدوات المالية الأدوات الأساسية (مثل أوراق الغرض و اللبغ و أدوات

حقوق الملكية) والأدوات المالية المشتقة (مثل الخيارات المالية Futures and

Forwards و عقود مبدلة سعر الفائدة و عقود مبدلة العملة) . و بتلحق على

الأدوات المالية المشتقة تعريف الأدوات المالية ، و بناء على ذلك تدخل في نطاق

هذا المعيار .

لم ١٦- تؤدي الأدوات المالية المشتقة إلى نشوء حقوق و التزامات لها تأثير تحويل خطر مالي لو أكثر كامن في الأداة المالية الأصلية بين أطراف الأداة . فبعد نشوئها ، تعطى الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الالتزامات مع طرف آخر . بموجب شروط تكون غالباً في صالح هذا للطرف ، أو تفرض عليه التزاماً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع طرف آخر . بموجب شروط تكون غالباً في غير صالحه . بالرغم من ذلك ، فإنها عامة (*) لا تؤدي إلى تحويل الأداة المالية الأصلية عند نشوء العقد ، وليس من الضروري أن يحدث هذا التحويل عند استحقاق العقد . وتتضمن بعض الأدوات ، في أن واحد ، حقاً و للتراماً لإجراء المبادلة . ونظراً لأنه يتم تحديد شروط المبادلة عند نشوء الأداة المشتقة ، فقد تصبح تلك الظروف في صالح المنشأة مع تغير الأسعار في الأسواق المالية .

لم ١٧- يعطي خيار تبيع أو شراء لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية (أي الأدوات المالية من غير حقوق الملكية للمنشأة ذاتها) لحامله حق الحصول على المنفعة الاقتصادية المستقبلية المحتملة المرتبطة بالتغيرات في القيمة للعائلة للأداة المالية موضوع العقد . وعلى عكس ذلك فإن مصدر الخيار يلتزم بالتنازل عن المنفعة الاقتصادية المستقبلية المحتملة أو تحمل الخسارة المحتملة للمنافع الاقتصادية المرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد ، وينطبق على كل من للحق التعاقدي لحامل الأداة و للترام مصدر تعريف الأصل المالي و الالتزام المالي على الترتيب . ويمكن أن تكون الأداة المالية موضوع عقد الخيار أي أصل مالي ، بما في ذلك الأسهم في شركات أخرى والأدوات المحتملة بالفوائد . ويمكن أن يتطلب الخيار من مصدره أن يصدر أداة دين ، بدلاً من تحويل أصل مالي ، إلا أن الأداة موضوع الخيار تمثل في حد ذاتها أصولاً مالياً لحاملها إذا تم ممارسة الخيار .

و يعتبر حق حامل الخيار لمبادلة الأصل المالي بموجب شروطاً غالباً ما تكون في صالح المنشأة وكذلك التزام مصدر الخيار بمبادلة الأصل المالي بموجب شروطاً غالباً ما تكون في غير صالح المنشأة مختلفاً عن الأصل المالي للمزعم مبادلته عند ممارسة الخيار . و لا تتأثر طبيعة حق الحامل و التزام المصدر بدرجة لضعف ممارسة الخيار من عدمه .

(*) يطبق هذا على معظم ، وليس كل ، المشتقات . مثلاً ، هي بعض طرق مبادلة أسعار الفضة ذات الصلة المشتقة ، يتم مبادلة المبلغ الأسبق عند نشوء العقد (و إعادة مبالغته عند الاستحقاق)

١٨- من الأنظمة الأخرى للأدوات المالية المشتقة عقد آجل من المزمع تسويته خلال ستة أشهر ، و يتحدد أحد الطرفين (المشتري) بتسليم ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل سندات حكومية بفائدة ثابتة بقيمة إسمية ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه بينما يتمهد للطرف الآخر (البائع) بتسليم سندات حكومية بفائدة ثابتة بقيمة إسمية ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه . وخلال الأشهر الستة ، يكون لدى الطرفين حقاً تعاقدياً والتزاماً تعاقدياً لمبادأة الأدوات المالية . وفي حالة ارتفاع سعر للسندات للحكومية عن ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه تصبح الظروف ، في صالح المشتري و في غير صالح البائع ، ويصبح للوضع عكسياً في حالة انخفاض السعر عن ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه . و يكون للمشتري حقاً

تعاقدياً (أصل مالي) ممثلاً لحق خيار الشراء والتزاماً تعاقدياً (التزاماً مالياً) ممثلاً للالتزام في خيار البيع ، أما البائع ، فيكون له حق تعاقدي (أصل مالي) ممثلاً لحق خيار البيع و التزاماً تعاقدياً (التزام مالي) ممثلاً للالتزام في حق الشراء . وكما هو الحال في الخيارات ،

فإن هذه الحقوق والالتزامات التعاقدية تمثل أصولاً مالية و التزامات مالية منفصلة و مستقلة عن الأدوات المالية المتعلقة بها (السندات و القفديس المزمع قبالتها) . ويلتزم طرفا العقد الآجل بتنفيذ العقد في الوقت المتفق عليه ، بينما في حالة العقود الخيارية ، يحدث التنفيذ عندما - ولحظة عندما - يختار حامل الخيار أن يمارسه .

١٩- تتضمن أنواع أخرى كثيرة من الأدوات المشتقة حقاً أو التزاماً للمبادأة المستقبلية ، بما في ذلك عقود مبادأة أسعار لفائدة و العملات ، و أسقف أسعار الفائدة ، والحدود السفلية و العلوية Floors and Collars ، و ارتباطات الفروص و تسهيلات إصدار المكوك و خطابات الائتمان . و يمكن النظر إلى عقد مبادأة سعر الفائدة على أنه أحد صور العقود الآجلة ، بحيث يتفق الطرفان على القيام بمسئلة من المبادلات المستقبلية للمبالغ النقدية ، التي 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 في كونها عقوداً نمطية و يتم تداولها في السوق .

عقود بيع أو شراء البند غير المالية (للفقرات من "٨" إلى "١٠")

٢٠- لا يطبق على عقود بيع أو شراء البند غير المالية تعريف الأنواع المالية ، تلك لأن الحق التقديري لأحد الأطراف لاستلام أصل غير مالي أو خدمة و الالتزام المقابل للطرف الآخر لا يؤديان إلى نشوء حق أو التزام حالي لأي الطرفين لاستلام أو تسليم أو مبادلة أصل مالي . على سبيل المثال ، لا تعتبر العقود التي تسمح بالتسوية فقط عن طريق استلام أو تسليم بند غير مالي (مثل لخيارات أو العقود الآجلة أو المستحقة على القصة) لا تعتبر أدوات مالية ، و تنتمي للكثير من عقود السلع إلى هذا النوع ، بينما يكون البعض الآخر نمطياً في الشكل و يتم متاجرته في الأسواق المنظمة إلى حد كبير بنفس أسلوب تداول بعض الأدوات المالية المشتقة . على سبيل المثال ، يمكن أن يتم شراء أو بيع عقد مستقبلي للسلع فوراً مقابل نقدية ، حيث أنه منرج للمتاجرة في السوق ، ويمكن أن تتداوله عدة تؤدي عدة مرات ، و بالرغم من ذلك ، فإن الأطراف التي تقوم بشراء أو بيع للعقد ، تقوم في الواقع ، بمتاجرة السلعة موضوع العقد . إلا أن القدرة على شراء أو بيع عقد للسلعة مقابل نقدية ، وسهولة بيعه أو شراؤه وكذلك إمكانية التفاوض على التسوية النقدية للالتزام باستلام أو تسليم السلعة ، كل ذلك لا يغير السمة الأساسية للعقد بصرفته تؤدي إلى خلق أداة مالية . ومع هذا ، فإن بعض عقود بيع أو شراء البند غير المالية ، التي يمكن تسميتها بالصافي . أو بمبادلة الأدوات المالية ، أو التي يمكن بموجبها تحويل البند غير المالي بسهولة إلى نقدية ، تدخل في نطاق هذا المعيار ، كما لو كانت أدوات مالية (راجع الفقرة "٨") .

٢١- لا يؤدي العقد الذي يتضمن استلام أو تسليم أصول مضمومة إلى نشوء أصل مالي لأحد الأطراف والالتزام على للطرف الآخر ، إلا إذا كانت هناك مدفوعات مقابلة موجهة بعد تزيخ تحويل الأصول لثابتة . ويسرى هذا على حالة شراء أو بيع السلع بالائتمان .

٢٢- ترتبط بعض العقود بالسلع ، إلا أنها لا تتضمن التسوية خلال الاستلام أو التسليم الفعلي للسلع . وتحدد التسوية خلال الصفقات النقدية التي يتم تحديدها وفقاً لمعادلة في العقد ، و ليس من خلال دفع مبلغ محددة . على سبيل المثال ، يمكن حساب القيمة الاسمية للسند عن طريق تطبيق سعر فائدة السوق في السوق في تاريخ استحقاق السند على كمية محددة من البند و يتم حساب مؤشر القيمة الاسمية بالرجوع إلى سعر سلعة إلا أنه يتم تسويته نقداً فقط . ويعتبر مثل هذا العقد أداة مالية .

- ٢٣- يتضمن تعريف الأداة المالية كذلك العقود التي تؤدي إلى نشوء أصل أو التزام غير مالي بالإضافة إلى أصل أو التزام مالي . وغالباً ما تعطى تلك الأنواع لمالية أحد الأطراف خيار مبادلة الأصل للمالي مقابل أصل غير مالي . على سبيل المثال ، فإن السند المرتبط بالبنك قد يعطى لحامله حق استلام سلسلة من مدفوعات الفوائد الثابتة و الدورية بالإضافة إلى مبلغ يقضى ثابت عدد الاستحقاق ، مع خيار مبادلة القيمة الاسمية مقابل كمية ثابتة من البنك . وتتغير الرغبة في ممارسة ذلك الخيار من وقت لآخر حسب للقيمة العادلة للبنك قياساً إلى نسبة تبادل بين نقدية والبنك (مسر للتبادل) المتضمنة في السند، ولا تؤثر نولياً حامل السند فيما يتعلق بممارسة الخيار على جوهر الأصول المعروفة ، ويجعل كل من الأصل المالي لحامل السند والالتزام المالي لمصدر السند أداة مالية بغض النظر عن الأنواع الأخرى من الأصول والالتزامات التي نتجت عن السند .
- ٢٤- بالرغم من أنه لم يتم إعداد هذا المعيار لتطبيق على عقود السلع أو العقود الأخرى التي لا ينطبق عليها تعريف الأداة المالية أو تقع ضمن نطاق لفقرة ٨ قد تجد استثناات من صلاحتهم تطبيق متطلبات الإفصاح المناسبة والقائمة في هذا المعيار على تلك العقود .

العرض

- الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات من ١٥٠ إلى ٢٢٧)
- لا يوجد التزام تعاقدي لتمويل نقدية أو أصل مالي آخر (الفقرات من ١٧٠ إلى ٢٠٠)
- ٢٥- يمكن إصدار لبعض أنواع الأسهم بحقوق متباينة وعند تحديد ما إذا كان السهم التزاماً مالياً أو أداة حقوق ملكية ، على المصدر تقييم الحقوق الخاصة المرتبطة بالسهم لتحديد ما إذا كان يتوفر فيها الخصائص الأساسية للالتزام المالي . على سبيل المثال، فإن السهم الذي يسمح بالاسترداد في تاريخ معين أو وفقاً لخيار حامل السهم يتضمن التزاماً مالياً لأن المصدر يتنزم بتحويل الأصول المالية لحامل السهم ولا تعتبر عدم الفترة المحتملة للمصدر للوفاء بالتزام التعاقدي باسترداد السهم مخافة للالتزام. ذلك بصرف النظر عما إذا كان ذلك بسبب عدم توفر الأموال أو سبب قيود رسمية أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات. أما بالنسبة لخيار المصدر لاسترداد الأسهم مقابل نقدية فلا ينطبق عليه تعريف 'الالتزام المالي لأنه ليس على المصدر التزام حالي بتحويل الأصول المالية

للمساهمين . في هذه الحالة ، يكون لاسترداد الأسهم فقط بناءً على رغبة المصدر
'إلا أنه قد ينشأ التزام عندما يمارس مصدر الأسهم خياره ، غالباً عن طريق
إعطاء المساهمين رسمياً بنية لاسترداد الأسهم .

أ٢٦- عندما تكون الأسهم قليلة للاسترداد ، يتم تحديد القويوب بناءً على الحقوق
لاخرى المرتبطة بها ويكون القويوب بناءً على تقييم جوهر الترتيبات التعاقدية
وتعريف الائترالم المالي وأدوات حقوق الملكية ، وعندما تكون للتوزيعات على
حلملي الأسهم للممتازة سواء تركمية أو صير تركمية ، بناءً على اختيار المصدر
تكون الأسهم أدوات حقوق ملكية ولا يتكفل تصنيف الأسهم كأدوات حقوق متكونة
أو لقرامات مالية بما يلي على سبيل المثال :

(أ) خلفية المديقة عن التوزيعات .

و(ب) النبة لملل توزيعات هي المستقبلي .

أو (ج) لتأثير فسلبي لملل على سعر الأسهم للممتازة للمصدر في حالة عدم
القيام بتوزيعات (نسبب القفود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم
المالية في حالة عدم دفع توزيعات لأرباح للأسهم الممتازة) .

و(د) حجم احتياضات المصدر .

و(هـ) توقع المصدر لأرباح أو للخسارة في فترة معينة .

و(و) قدرة أو عدم قدرة المصدر على لتأثير في حجم ربحه أو خسارته خلال
الفترة .

تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها (الفقرات من ٢١٠ إلى ٢٤٠)

أ٢٧- توضح الأمثلة التالية كيفية تصنيف أنواع القفود المختلفة على أدوات حقوق
لملكية الخاصة بالمنشأة :

(أ) يعتبر أداة حقوق ملكية ، لعد الذي ستقوم المنشأة بتسويقه عن طريق

استلام أو تسليم عدد محدد من أسهمها بدون مقابل مستقبلي أو مبادلة عدد

محدد من أسهمها مقابل مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر . وبناءً على

ذلك فإن أية مبالغ يتم الحصول عليها أو دفعها في إطار هذا للمعد يتم

اضافتها مباشرة إلى أو خصمها مباشرة من حقوق الملكية . ومن أمثلة

ذلك، خيار الأسهم المصدر فذي يعطى الطرف الآخر الحق في شراء عدد

محدد من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نفدى محدد إلا أنه إذا تطلب العقد أن تقوم المنشأة بشراء (استعادة) أسهمها مقابل نفدية لو أصل مالى آخر عند تاريخ محدد أو قابل للتحديد ، أو عند الطلب ، فعلى المنشأة كذلك الاعتراف بالتزام مالى مساو للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد . ومن أمثلة ذلك التزام المنشأة بموجب عقد أجل لإعادة شراء عدد محدد من أسهمها مقابل مبلغ نفدى محدد .

(ب) يؤدي التزام المنشأة بشراء أسهمها مقابل نفدية لى نشوء التزام مالى مساو للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى إذا كان عدد الأسهم الذى تلتزم المنشأة بشرفه غير محدد أو إذا كان الالتزام مشروطاً بالنسبة للطرف الآخر الذى سيؤدى حق الاسترداد ومن أمثلة الالتزامات المشروطة هو الخيار المعسدر الذى يتطلب من المنشأة إعادة شراء أسهمها مقابل نفدية إذا مارس الطرف الآخر الخيار .

(ج) يستثناء الحالات الواردة فى الفقرتين ١٦٠ و ١٦١ ب' أو الفقرتين ١٦٢ ج' و ١٦٦ د' يعتبر العقد الذى سيتم تسويته نفداً أو مقابل أصل مالى آخر أصلاً لو التزم مالياً حتى لو كان لمبلغ نفدى لو الأصل المالى الآخر الذى سيتم تسليمه لو استلامه متدياً على أساس التغيرات فى أسعار أسهم المنشأة فى السوق . ومن أمثلة ذلك خيار الأسهم الذى يتم تسويته بالاصالى نفداً .

(د) يعتبر العقد الذى سيتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة تسوى قيمتها مبلغاً محدداً أو مبلغ يعتمد على تعبيرات فى عوامل مؤثرة (مثل سعر السلعة) أصلاً أو التزاماً مالياً . ومن أمثلة ذلك الخيار المكتوب لشراء الذهب والذى ، فى حالة ممارسته ، سيتم تسويته بالاصالى عن طريق أدوات المنشأة ذاتها بأن تقوم المنشأة بتسليم عدد من تلك الأدوات بما يسوى قيمة عقد الخيار . ويحظر مثل هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى لو كان لمعغير للمؤثر هو سعر سهم المنشأة نفسها وليس الذهب ومثل ذلك فإن العقد الذى سيتم تسويته بعدد محدد من أسهم المنشأة نفسها ولكن مستغير الحقوق المرتبطة بتلك الأسهم بحيث تكون قيمة للتسوية مساوية لمبلغ ثابت محدد علم: تغيرات لم عمل مؤثر ، يعتبر هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً.

مخصصت تسوية للبنود المحتملة (الفقرة ٢٥٠)

٢٨- وفقاً للفقرة ٢٥٠ فإنه إذا كان جزء من مخصص تسوية للبنود المحتملة الذي قد يستلزم التسوية نفذاً أو من خلال أصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى قد يؤدي إلى أن تصبح الأداة للزماً مالياً) غير حقيقي فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تسيب الأداة المالية ، وعليه فإن عقد الذي يستلزم للتسوية نفذاً أو من خلال عدد متغير من أسهم المنشأة نفسها فقط في حالة حدوث شيء معين فأن حدوث أو غير طبعي أو غير محتمل الحدوث بشكل كبير يعتبر أداة حقوق ملكية. وبالمثل فإن لتسوية من خلال عدد محدد من أسهم المنشأة ذاتها يمكن أن يكون معترفاً مالياً وذلك في ظروف تكون خارج نطاق التحكم المنشأة ولكن إذا كانت تلك الظروف غير محتملة الحدوث يكون التسيب كأداة حقوق ملكية ملاناً.

٢٩- تقوم المنشأة في القوائم المالية للمجموعة بعرض حقوق الأقلية ، أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية وللدخل للورد من الشركات التابعة ، وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) وبعد تصيف الأداة المالية (أو أحد مكوناتها) في لقوائم المالية للمجموعة تأخذ المنشأة في اعتبارها جميع الأحكام والشروط المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وحاملي الأداة وذلك بغرض تحديد ما إذا كان على المجموعة ككل الالتزام بتسليم نقدية لم أصل مالي آخر فيما يتعلق بالأداة أو بتسوية الأداة بطريقة ما تؤدي إلى تسيب الالتزام . وعندما تصدر منشأة تابعة داخل مجموعة أداة مالية وتتعلق المنشأة الأم ب منشأة أخرى داخل المجموعة مباشرة مع حاملي الأداة على شروط إضافية (مثل الضمانة) قد لا يكون للمجموعة الاختيار بالنسبة للتوزيعات أو الاسترداد. وبالرغم من أن المنشأة التابعة قد تسيب الأداة بطريقة مسبقة في قوائمها المالية كمستقلة بصرف النظر عن تلك الشروط الإضافية يجب الأخذ في الاعتبار أن التغيرات الأخرى بين أعضاء المجموعة وحاملي الأداة للتأكد من أن القوائم المالية للمجموعة تعكس المعود والمعاملات التي دخلت فيها المجموعة ككل ، وما دام هناك التزام لم مخصص للتسوية فيجب تسيب الأداة (أو أحد مكوناتها موضوع الالتزام) كالتزام مالي في القوائم المالية للمجموعة .

أ٢٩- بعض أنواع الأدوات التي تفرض إلزام تعاقدي على المنشأة يتم تبويبها كأداة حقوق ملكية طبقاً لتفقرتين ١٦٦ و ١٦٦ب أو لتفقرتين ١٦٦ج و ١٦٦د ، ويحيز لتبويب طبقاً لهذه الفقرات كاستثناء من المبادئ المطبقة في هذا الميثل بخصوص تبويب الأداة ، و لا يعد هذا الاستثناء إلى تبويب حقوق غير ذوى السيطرة في القوائم المالية المجمعة ، وبالتالي فإن الأدوات المصرية كأدوات حقوق ملكية طبقاً لتفقرتين ١٦٦ و ١٦٦ب أو لتفقرتين ١٦٦ج و ١٦٦د في القوائم المالية المستقلة أو المستفردة والتي هي حقوق غير ذوى السيطرة يتم تبويبها كإلتزامات في القوائم المالية المجمعة للمجموعة .

الأدوات المالية المركبة (الفقرات من ٢٨٠ إلى ٣٢٠)

أ٣٠- تنطبق الفقرة ٢٨٠ فقط على مصدرى الأدوات المالية المركبة من غير المشتقات ولا تتعامل الفقرة ٢٨٠ مع الأدوات المالية المركبة من وجهة نظر حاملى الأداة ، ويتضمن ميثل المحاسبة المصرية رقم (٢٦) كيفية فصل المشتقات الضمنية من وجهة نظر حاملى الأدوات المالية المركبة التى تخزى على خصائص المديرية وحقوق الملكية .

أ٣١- 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 ٢٨٠ من مصدر مثل تلك الأداة المالية أن يعرض مكرن "الإلتزام ومكون حقوق الملكية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالى ، على النحو التالى:

(أ) يعبر التزام المصدر بسداد مدفوعات مجتولة من الفوائد وأصل المبلغ التزمه مالياً قائما ما دام لم يتم تحويل الأداة، وعند الاعتراف الأولى تكون القيمة العادلة لمكون الإلتزام هي القيمة المالية لتدفقات النقدية المستقبلية وفقاً للحقد مضمومة على أساس سعر الفائدة للمطبق حينذاك في السوق على الأدوات ذات الوضع الإقتصادى المتغيرن و التدفقات النقدية المتعلقة إلى حد كبير وينفس الشروط فيما عدا خيار التحويل .

(ب) تعتبر أداة حقوق الملكية خياراً ضمناً لتحويل الإلتزام إلى حقوق ملكية المصدر، وتتضمن القيمة العادلة للخيار كلاً من القيمة وفرق القيمة بالزيادة إن وجد لنا فهذا الخيار قيمة عند الاعتراف الأولى حتى إذا كان بدون نفعية out of the money .

أ٣٢- عند تحويل الأداة القابلة للتحويل عند استحقاقها ، على المنشأة استبعاد مكون لا يلتزم من الدفاتر والاعتراف به كحقوق ملكية ويبنى مكون حقوق الملكية الأصلي في حقوق الملكية بالرغم من أنه قد ينقل من بند إلى آخر داخل حقوق ملكية) ولا يوجد ربح أو خسارة ناتجاً عن التحويل عند الاستحقاق.

أ٣٣- عندما تستفيد المنشأة أداة قابلة للتحويل قبل استحقاقها من خلال الاسترداد المبكر أو إعادة شراء ويعيث لا تتغير الميزانية الأصلية للتحويل تقوم المنشأة بتوزيع المبلغ المتوقعة وأية تكاليف لمعاملة إعادة الشراء أو الاسترداد على مكونات لا يلتزم وحقوق الملكية للأداة في تاريخ المعاملة. ويجب أن تتفق طريقة التوزيع مع تلك المستخدمة في التوزيع الأصلي للمكونات المتصلة للحصول على استلمتها المنشأة عند إصدار الأداة القابلة للتحويل وذلك بما ينمى مع القسرات من ٢٢٨ إلى ٣٣٣.

أ٣٤- بمجرد توزيع فبالغ يتم معاملة أي ربح أو خسارة بما ينمى مع تمديد المحاسبة المطبقة على المكون المرتبط بالتوزيع كما يلي:
(أ) يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة المرتبطة بمكون الالتزام في الأرباح أو الخسائر .

و(ب) يتم الاعتراف بالمبلغ المرتبطة بمكون حقوق الملكية في حقوق الملكية .
أ٣٥- قد تقوم المنشأة بتعديل شروط الأداة القابلة للتحويل لتخضع التحويل المبكر ، مثلاً عن طريق منح تعبد تحويل أفضل أو دفع مبالغ إضافية في حالة التحويل قبل تاريخ معين ويتم الاعتراف بالفرق في تاريخ تحويل الشروط بين القيمة العادلة لما سيحصل عليه حامل الأداة عند تعديله بموجب الشروط المعدلة وبين القيمة للعائلة لما كن سيحصل عليه بموجب الشروط الأصلية ، كخسارة في الأرباح أو خسائر .

أسهم الخزينة (الفقرات ٢٢٣-٢٢٤)

أ٣٦- لا يتم الاعتراف بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها كأصل مالي وذلك بغض النظر عن سبب إعادة هيكلتها وتتطلب الفقرة ٣٣ من المنشأة التي تعيد هيكلة أدوات حقوق الملكية الخاصة بها أن تعرض تلك الأدوات محصورة من حقوق الملكية إلا أنه عندما تحتفظ بالمنشأة بأدوات حقوق ملكيتها بولية عن الآخرين مثل المؤسسة المالية التي تحتفظ بحقوق ملكيتها بولية عن أحد عملائها فتكون هناك علاقة وكالة ، وعليه لا يجب تدخل تلك المعايير في ميزانية المنشأة .

الفوائد وتوزيعات الأرباح و الأرباح والخسائر (الفقرات ٣٥-٤١)

٣٧- يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣٥* على الأداة المالية المركبة . ففترض أن هناك سهم ممتاز غير تراكمي يجب إجباراً استرداده مقابل نقدية خلال خمس سنوات إلا أنه يتم دفع توزيعات الأرباح بناء على اختيار للمنشأة قبل تاريخ الاسترداد . تعتبر مثل هذه الأداة أداة مالية مركبة ، يكون مكون الالتزام فيها هو القيمة الحاقية لمبلغ الاسترداد ويتم الاعتراف بالتخصد unwinding على هذا المكون في الأرباح والخسائر ويصنف كمصرفوف فوائد. أما أنه توزيعات أرباح فتكون مرتبطة بمكون حقوق الملكية وعليه سيتم الاعتراف بها كتوزيعات لأرباح أو خسائر وتطبق مثل هذه لمعاملة إذا لم يكن الاسترداد إجبارياً ، وتكون بناءً على اختيار الحامل أو إذا كان سيتم تحويل السهم إجبارياً إلى عدد متغير من الأسهم العادية تحسب لتكون مساوية لمبلغ محدد أو مبلغ يتم تحديده بناءً على تغيرات في عنصر مؤثر (مثل سلعة) إلا أنه إذا تم بضاعة أية توزيعات أرباح غير مدفوعة إلى مبلغ الاسترداد تعتبر الأداة بالكامل التزاماً وفي هذه الحالة سيتم تجويب لية توزيعات أرباح على أنها مصرفوف فوائد.

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (الفقرات ٤٢-٥٠)

٣٨- حتى يمكن المنشأة عمل مقاصة بين أصل مالي والتزام مالي يجب أن يكون للمنشأة حق سار قبل التنفيذ لإجراء المقاصة على المبلغ المعترف بها ويمكن أن يكون للمنشأة حق مشروط لإجراء المقاصة المذكورة كما في حالة الاتفاقية الرئيسية للمقاصة أو في بعض صور الفرض غير المتكرر ولكن تكون تلك الحقوق قابلة للتنفيذ عند وقوع حدث ما في المستقبل حالياً ما يكون إنفاق الطرف الآخر في هذه الحالة لا يؤثر في مثل هذه الاتفاقية شروط إجراء المقاصة .

٣٩- لا يتضمن المعيار معاملة خاصة لما يسمى الأدوات الاصطناعية والتي تكون مجموعة من الأدوات المالية المنفصلة يتم إفتاؤها وحيالنها لمقاصة خصائص أداة أخرى . على سبيل المثال، فإن الفرض طويل الأجل ذي الفائدة المتغيرة مندمجاً مع عقد مبادلة سعر فائدة يتضمن استلام مدفوعات متغيرة ودفع مبلغ ثابتة يؤدي إلى خلق فرض طويل الأجل بسعر فائدة ثابت وكل من الأدوات

لمالية للمنفردة التي تكون مجمعة "أداة لصحفاعية" تمثل وحدها حقاً أو التزاماً تعاقدياً وفقاً لأحكامها وشروطها ويمكن تحويل أي منها أو تسويتها منفصلة ، وكل أداة مالية معرضة لمخاطر قد تختلف عن المخاطر المعرضة لها الأدوات المالية الأخرى، وعليه فإذا كانت أداة مالية تدخل أداة لصحفاعية تمثل أصلاً وأخرى تمثل التزاماً لا تجري بينهما مقاصة ويتم عرضهما في ميزانية المنشأة المالية الصافية إلا إذا فُتقن عظيمهما شروط المقاصة الواردة في الفقرة "٤٣" .

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٢٦) المعدل ٢٠١٥

الأدوات المالية : الاعتراف و القياس

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) للمحل ٢٠١٥ الأموال المالية : الاعتراف و القياس

المحتويات

فقرات

	مقدمة للمعيار
١	هدف المعيار
٧-٢	نطاق المعيار
٩-٨	تعريفات
١٣-١٠	المشتقات الضمنية
٤٢-١٤	الاعتراف و الاستبعاد من الدفاتر
١٤	الاعتراف الأولي
٣٧-١٥	استبعاد الأصل المالي من الدفاتر
٣٨-٢٤	التحويلات المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر
٢٩	التحويلات غير المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر
٣٥-٣٠	استمرار التدخل في الأصل المحول
٣٧-٣٦	جميع التحويلات
٣٨	للمطابقة المعقدة لشراء أو بيع أصل مالي
٤٢-٣٩	استبعاد التزام مالي من الدفاتر
٧٠-٤٣	القياس
٤١ ٤٢	القياس الأولي للأصول المالية و الالتزامات المالية
٤٦-٤٥	القياس اللاحق للأصول المالية
٤٧	القياس اللاحق للالتزامات المالية
٥٤-٥٠	إعادة التقييم

فقرات

٥٧-٥٥	المكاسب أو الخسائر
٧٠-٥٨	لتحديد قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها
٦٥-٦٣	الأصول المالية المثبتة بالتكلفة المستهلكة
٦٦	الأصول المالية للمثبتة بالتكلفة
٧٠-٦٧	الأصول المالية للمتاحة للبيع
١٠٢-٧١	التغطية
٧٧-٧٢	لوائح التغطية
٧٣-٧٢	الأدوات المؤقتة
٧٧-٧٤	تخصيص أدوات للتغطية
٨٤-٧٨	البنود المغطاة
٨٠-٧٨	للبريد المرحلة
٨١-٨١	تخصيص البنود المالية كبنود مغطاة
٨٢	تخصيص البنود غير المالية كبنود مغطاة
٨١-٨٣	تخصيص مجموعة من البنود كبنود مغطاة
١٠٢-٨٥	مخاسبة التغطية
٩٤-٨٩	تغطية لقيمة فائدة
١٠١-٩٥	تغطية خطر التغيرات بالنقدية
١٠٢	تغطية صافي الاستثمار
	ملحق إرشادات التطبيق

مقدمة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) المحل ٢.١٥

تم تبسوط هذا المعيار ليتناسب مع الأدوات المحاسبية والممارسات الشائعة فى مصر كما تم إضافة بعض الأمثلة لتقريب الوقع للعملى .

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٦) المعدل ٢٠١٥ الأدوات المالية : الاعتراف والقياس

هدف للمعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للاعتراف وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية وكذلك بعض عقود شراء أو بيع قبضود غير مالية (أصول ثابتة - مخزون .. الخ) ، و يتضمن معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الأدوات المالية : العرض، متطلبات عرض الأدوات المالية في حين يتضمن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) الأدوات المالية: الإفصاح، متطلبات الإفصاح عن هذه الأدوات .

نطاق المعيار

٢- على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية فيما عدا :

(أ) الاستثمارات في الشركات التابعة و الشقيقة و حصص الملكية في المشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عليها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) ، فوائده المالية المجمعة ، أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) ، الاستثمارات في شركات شقيقة ، أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) ، القتركتيل المشتركة. ومع هذا فعلى المنشأة تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة عندما تتطلب معايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٧) أو (٤٢) أو (٤٣) على أن يتم المحاسبة عليها وفقاً لهذا المعيار. كما يتعين على المنشأة تطبيق هذا المعيار على مشتقات الأدوات المالية المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة ، إلا إذا كانت هذه المشتقات ينطبق عليها تعريف أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها والورد في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) ، أسهم خزينة .

(ب) الحقوق والالتزامات الناشئة عن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) الخاص بالتأجير التمويلي .

(ج) حقوق والقرارات صاحب العمل طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) الخاص بمزايا العاملين .

(د) الأدوات المالية التي تصدرها المنشأة والتي ينطبق عليها تعريف أدوات حقوق الملكية الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية : العرض" (بما فيها عقود حق الخيار والتعهدات) . ومع ذلك يطبق حامل هذه الأدوات هذا المعيار إلا إذا كانت مستفيدة من ذلك وفقاً للبند (أ) من هذه الفقرة .

(هـ) الحقوق و الالتزامات بموجب عقود التأمين كما ورد تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "الخاص" بعقود التأمين" أو بموجب أي عقد يقع تحت نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) حيث إن العقد يتضمن سعة مشاركة اختيارية ومع ذلك يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المشتقة الضمنية في مثل هذا العقد إذا لم تكن الأدوات المشتقة نفسها في صورة عقد منفصل طبقاً لنطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) (راجع الفقرات من ١٠ إلى ١٣ والفقرات من ٢٢ إلى ٢٣) . وبالإضافة إلى ذلك إذا كان عقد التأمين ينطبق عليه تعريف عقد الصانع المالي الذي 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 - ٤ (أ)).

(و) ملغاة.

(ز) العقود بين البائع والمشتري في عملية تجبيع أصول لشراء أو بيع المنشأة المفتتاة في تاريخ لاحق على ألا يزيد توقيت العقد لأجل هذا عن فترة معقولة عادة ما تكون سنة للحصول على الموافقات وإتمام المعاملة.

(ح) ارتباطات القروض الأخرى فيما عدا ارتباطات القروض الواردة في الفقرة ٤٠ .

(ط) الأدوات المالية و العقود و الالتزامات بموجب معاملات المنفوعات المبينة على أسهم والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) فيما عدا العقود التي 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 التي تنوبها المنشأة كالتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر . وبالنسبة للمنشآت التي لديها ممارسات سابقة في بيع أصول ناتجة عن إرتباطات قروض خلال فترة زمنية قصيرة من نشأة تلك الأصول فعليها تطبيق هذا المعيار على جميع إرتباطات القروض من ذات فنوع .

(ب) إرتباطات العقود التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بتقديم أو بإصدار أداء مالية أخرى. هذه الإرتباطات تمثل مشتقات. ولا يعد إرتباط القرض بأنه يسوي بالصافي بمجرد أن القرض يدفع على دفعات (على سبيل المثال: قرض يرهن عقارى والذي يدفع على دفعات طبقاً لما يتم من إتشاعات) .

(ج) إرتباط تقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق وتشرح الفقرة ٤٧٠ (د) للقبول اللاحق للإلتزامات الناتجة عن إرتباطات القروض هذه .

٥- يطبق هذا المعيار على عقود شراء أو بيع البنود غير المالية والتي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداء مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية ، كما لو كان العقد أداءً مالية ، وذلك باستثناء العقود التي 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 بالصافي نقداً أو بأداء مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية وذلك عندما :

(أ) تسمح بنود العقد لأى طرف بتسوية أو مبادلة صافي للعقد نقداً أو بأداء مالية أخرى،

و(ب) يكون حق تسوية أو مبادلة صافي للعقد نقداً أو بأداء مالية أخرى غير مربح في العقد إلا أنه قد يكون للمنتشاء ممارسات فعلية في تسوية أو مبادلة عقود مثيلة بالصافي نقداً أو بأداء مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية (بما من خلال طرف مماثل عن طريق عقد مفصلة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو انتهائه) .

و (ج) يكون للمنشاء ممارسات فعلية في عقود مثيلة في استلام مضمون العقد وإعادة بيعه خلال فترة زمنية قصيرة من تاريخ الاستلام بغرض تحقيق أرباح من التقلبات قصيرة المدى في الأسعار أو هبوط الربح.

د (د) تكون البنود غير المالية موضوع العقد قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية .

ويقع ضمن نطاق هذا المعيار العقود التي تتعلق عليها الفقرة (ب) و (ج) والتي لم يتم الدخول فيها بغرض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو متطلبات الاستخدام ، أما للعقود الأخرى التي تطبق عليها فقرة ٥٠٠ فيتم تقييمها كمعقد 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 التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية على النحو الوارد بالفقرة ٦٠(أ) "أو" ٦٠(د) ، مثل هذه العقود لا تكون للدخول فيها بغرض استئلا أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام .

تعريفات

٨- يستخدم هذا المعيار التعريفات الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية : العرض" بذات المعاني الواردة بالفقرة ١١" منه ، ويتضمن معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) تعريفاً للمصطلحات التالية بالإضافة الى طرق تطبيقها :

- الأداة المالية.
- الأصل المالي.
- الالتزام المالي.
- أداة حقوق الملكية.

٩- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

تعريف المشتقات المالية :

المشتقات المالية هي أدوات مالية أو أية عقود أخرى تقع ضمن نطاق هذا المعيار (راجع الفقرات من "٢" إلى "١٧") وتتضمن كل الخصائص الثلاث التالية :

(أ) تتغير قيمتها وفقاً لتغير في سعر قلدة معين أو سعر أداة مالية معينة أو سعر سلعة أولية أو سعر صرف عمله أو مؤشر أسعار أو معدلات تصنيف ائتماني أو مؤشر ائتماني أو أية متغيرات أخرى.

و (ب) لا تتطلب صفى استثمار أولي أو تتطلب صفى استثمار أولي أقل من المطلوب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن تتأثر تأثيراً مماثلاً بالمتغيرات نفس عوامل السوق .

و (ج) يتم تسويتها على ترويج مستقبلي .

تعريف مجموعات الأصول المالية الأربع

الأصل أو الالتزام المالي المقدم بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر : هو الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي تتوافر فيه أي من الشروط التالية :

(أ) تم توبيبه كأصل محتفظ به لأغراض المناجزة ، ويتم هذا التوبيب إذا كان :

(١) تم اقتلاؤه أو نشأ بصفة أساسية لغرض البيع أو إعادة الشراء في مدى زمني قصير .

أو (٢) جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً و يوجد دليل على وجود معاملات قطعية حديثة تؤيد الحصول على أرباح قصيرة الأجل .

أو (٣) مشتقات مالية (فيما عدا المشتقات المالية التي ينطبق عليها شروط محاسبة التغطية) .

(ب) تم توبيبه بمعرفة المنشأة عند الاعتراف الأولي ليقلص بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، حيث يمكن للمنشأة استخدام هذا التوبيب فقط عند سماح فقرة ١١٦ "أ" بذلك أو عندما يؤدي ذلك إلى الحصول على معلومات أكثر صلاحية بسبب :

(١) إن هذا التوبيب يمنع أو يخفف جوهرياً للتضارب الذي 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 الوظيفيين على أساس القيمة العادلة طبقاً لإدارة مخاطر موثقة أو استراتيجية استثمار .

تتطلب الفقرات من ٩٠ إلى ١٠٦ "أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) أن تقدم المنشأة إيصاحات على الأصول المالية والالتزامات المالية التي خصصتها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بحيث يتضمن الإيصاح وصفاً لكيفية أنفسي التخصيص الذي قامت به المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر مع إدارة المخاطر الموثقة أو استراتيجية الاستثمار للمنشأة .

الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق مدرج في سوق نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه (راجع الفقرة ٤٦ "ج" والفقرتين ٨٠ و ٨١ "أ") لا يجوز تخصيصها كنود تقلص بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

تجدر الإشارة إلى أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) يحدد متطلبات قياس القيمة العادلة للأصل المالي أو الإقراض المالي سواء بالتخصيص أو خلاف ذلك أو النسي بنم الإفصاح عن قيمته العادلة.

الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق: هي أصول مالية غير مشقة لها مبلغ مداد د أو قابل للتحديد وتاريخ استحقاق محدد و لدى المنشأة قنية و القفرة على الاحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها (راجع ملحق أقفرت من "١٩" إلى "٢٥" فيما دد :

(أ) ما تم تبويبه أوتياً على أساس القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و (ب) ما قامت المنشأة بتحديد على أنه متاح لبيع.

و (ج) ما ينطبق عليه تعريف الفروض و المديونيات .

ولا يجوز للمنشأة تبويب أي أصل مالي كأصل محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق إذا كتبت خلال السنة المالية الحالية أو خلال السنتين السابقتين قد باعت أو أعطت 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 في البيع أو إعادة التبويب أحد الشروط التالية:

(١) أن يكون تاريخ الاستحقاق هو تاريخ استدعاء الأصل المالي قريباً (على سبيل المثال ثلاثة شهور قبل تاريخ الاستحقاق) بحيث لا يؤثر التغير في أسعار الفائدة تأثيراً جوهرياً على القيمة العادلة للأصل المالي.

أو (٢) تم البيع أو إعادة التبويب بعد قيام المنشأة بتحصيل جزء جوهري (٩٠% على الأقل) من القيمة الأصلية للأصل المالي من خلال جدول الآجل المرتبط به أو من خلال المداد المعجل.

أو (٣) مرتبطاً بحدث مستتلف يفوق فترة المنشأة على التحكم وغير متكرر وتم يكن ممكناً للمنشأة توقعه بدرجة معقولة (مثل : متطلبات قانونية لضرورة تسافر سبولة) .

الفروض والمديونيات: هي أصول مالية غير مشقة ذات تاريخ مداد محدد أو قابل للتحديد و غير مندولة في سوق نشط فيما دد :

(أ) الأصول التي تنوي المنشأة بيعها فوراً أو في مدى زمني قصير، والتي تم تبويبها في هذه الحالة كأصول محتفظ بها لأغراض المتاجرة ، والتي تم الاعتراف بها أولياً بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(ب) الأصول التي يوبتها المنشأة على أنها متاحة للبيع عند الاعتراف الأولي بها.

(ج) الأصول التي لن يستطيع حاملها بصورة جبرية استرداد قيمة استثماره الأصلي فيها لأسباب أخرى بخلاف تدهور القدرة الائتمانية والتي سيتم تبويبها كأصول متاحة للبيع (مثال : الأصول التي قررت إدارة المنشأة الحصول عليها مقابل الديون في ضوء قراراتها الاستثمارية والتي يجب أن تسبغ من بند الفروض ومديونيات فور اتخاذ هذا القرار الاستثماري) .

ولا تبوب كفروض أو مديونيات تلك الاستثمارات التي تم اقتناؤها في مجموعة أصول ليست فرعاً أو مديونيات (مثل الاستثمارات في إصدارات صندوق استثمار أو ما شابهه) .

الأصول المالية المتاحة للبيع : هي أصول غير مشتقة تم تحديدها كأصول متاحة للبيع عند الاقتناء، وغير مبيعة .

(أ) كفروض ومديونيات .

(ب) كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

(ج) كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

تعريفات مرتبطة بقرود الضمانات المالية

عقد الضمان المالي : هو العقد الذي يتطلب من المصدر إجراء مدفوعات محددة ليعوض حامل العقد عن الخسارة التي يحققها بسبب تقلص مدين محدد عن سداد دفعة (أو مديونية) عند استحقاقها طبقاً للشروط الأصلية أو المعينة لأداة الدين

تعريفات مرتبطة بالاعتراف والقياس

التكلفة الممنهكة للأصل المالي أو الالتزام المالي : هي القيمة التي يقاس بها الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الاعتراف الأولي به ناقصاً نقساط سداد أصل المبلغ مضاعفاً إليه أو مخصوماً منه الاستهلاك المجمع (باستخدام طريقة سعر الفائدة القاطن) لأية شروط بين القيمة الأصلية و القيمة في تاريخ الاستحقاق (مثال : علاوة الإصدار أو خصم الإصدار) ناقصاً خسائر الاضمحلال في قيمة الأصل أو لمواجهة عدم قابلية البند للتحويل (سواء مباشرة أو من خلال مخصص).

طريقة القائدة الفعلية: هي طريقة حساب تكلفة المستهلكة لأصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) وتوزيع مصروف الفوائد أو إيرادات الفوائد على مدار عمر الأصل أو الالتزام المالي .

معدل القائدة الفعلي : هو المعدل الفعلي الذي يستخدم لتخصم المدفوعات النقدية المستقبلية المتوقعة سدادها أو تحصيلها خلال العمر المتوقع للأداة المالية (أو فترة زمنية أقل إذا كان ذلك مناسباً) لتحديد القيمة الحالية لأصل مالي أو التزام مالي . وعقد حساب معدل القائدة الفعلي ، على المنشأة تقدير التدفقات النقدية بالأخذ في الاعتبار جميع شروط عقد الأداة المالية (على سبيل المثال المدفوعات المقدمة وحق الاستدعاء وأي حق خيار مشابه) ولا يجب أن تأخذ المنشأة في الاعتبار عند تقدير التدفقات النقدية خسائر الائتمان المستقبلية ، وتتضمن طريقة الحساب كافة الأتعاب والمفوعات أو المقبوضات من أطراف العقد والتي تعتبر جزءاً من معدل القائدة الفعلي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٢)) . كما تتضمن تكلفة المعاملة ودية علاوات أو خصومات . أخذاً في الاعتبار أن هناك افتراض ضمني بإمكانية تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية بصورة يعتمد عليها . ومع ذلك ففي الحالات الفادرة عندما لا يمكن تقديرهما بصورة يعتمد عليه ، فعلى المنشأة استخدام التدفقات النقدية المتوقعة على مدار العمر الكامل لعقد الأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) .

الإستبعاد من التكلفة : هو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي من التكلفة كان قد سبق لأحدهما به في قائمة المركز المالي المنشأة .

القيمة العادلة : هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لتحويل الالتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس .

الشراء أو البيع بالطريقة المعتادة: هو شراء أو بيع أصل مالي طبقاً لعقد يتطلب شروطه تسليم الأصل خلال إطار زمني يتم تحديده من خلال أسواق المال المعنية بصورة رسمية أو عرفية.

تكلفة المعاملة: هي التكاليف الإضافية المترتبة مباشرة باقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي ، أو هي المصروفات التي لم تكن المنشأة لتتحملها لو لم تكن أو تصدر أو تستبعد الأداة المالية .

تحويلات مرتبطة بمحاسبة تغطية المخاطر

الإلتزام المؤكد : هو اتفاق مكرّم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة .

المعاملات المتوقعة : هي 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 : هي مشتقات مالية مخصصة بمعرفة المنشأة أو أصل مالي أو التزام مالي بخلاف المشتقات التي من المتوقع أن تعوض التغيرات في قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية أثر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لعدد محدد براد تغطية مخاطره (وتعطي الفقرات من ٧٢ إلى ٧٧ والفقرات من ٩٤ إلى ٩٧ تفصيلاً لتعريف أداة تغطية المخاطر).

البنود التي يتم تغطيتها : هو أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد أو معاملات متوقعة بدرجة عالية من الاحتمال أو صافي الاستثمار في عمليات أجنبية والتي:

(أ) تعرض المنشأة لمخاطر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية .

(ب) تم تحديدها على أنها بند يتم تغطية مخاطره (وتعطي الفقرات من ٧٨ إلى ٨٤ والفقرات من ٩٨ إلى ١٠١ تفصيلاً لتعريف البنود التي يتم تغطية مخاطرها) .

فعالية تغطية المخاطر : هي مدى إلغاء أو تعويض أثر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لعدد تمت تغطية مخاطره من خلال التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة تغطية المخاطر .

المشتقات المضمنة (Embedded Derivatives)

١٠- هي عقود محددة لا تمثل في حد ذاتها مشتقات وإنما هي عقود أدوية مالية أو غير مالية تتضمن في طلباتها عقد مشتقة، ويسمى عقد الأداة المالية بخلاف المشتقة "العقد الأصلي"، وبالتالي فإن هذا العقد بالكامل يمثل أداة مالية مركبة تتضمن عقداً أصلياً وعقد مشتقات، ويكون لهذه المشتقات بعض التدفقات النقدية التي تتغير بصورة معاكسة للمشتقات كما لو كانت مستقلة بذاتها، ولا تعتبر مشتقات ضمنية تلك المشتقات التي يوفر للعقد الأصلي حق نقلا / بيعها / تحويلها بصفة مستقلة لأطراف مستقلة عن أطراف العقد الأصلي وبالتالي تعتبر أداة مالية مستقلة.

١٠- من أداة العقود، الأمانة التي أ. تحمل مسؤولية :

(١) أداة دين أو أداة حقوق ملكية.

(٢) عقد تسليم .

(٣) عقد بيع أو شراء.

(٤) عقد إنشاء.

١٠-ب من أمثلة المشتقات الضمنية في العقود الأصلية المذكورة في الفقرة ١٠-أ 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 الأصلي والمحاسبة عنها منفصلة فقط في حالة توافر كافة الشروط التالية :

(أ) اختلاف الخصائص والمخاطر للمشتقات الضمنية عن الخصائص والمخاطر للعقد الأصلي (راجع الفقرات ٣٠، ٣١، ٣٢) .

(ب) وجود أداة منفصلة تستوفي تعريف المشتقات (مثال : كلفة حقوق الخيار أو حتى تحويل أداة مالية تتضمن خطر محدد إلى أداة مالية أخرى تتضمن نوع مختلف من الخطر) .

(ج) أن تكون الأداة المالية المربوطة لا يتم قياسها بالقيمة العادلة وأن التغيرات في القيمة المعاملة المشتقة يتم الاعتراف بها من خلال الأرباح أو الخسائر (المشتقات الضمنية في أصل مالي أو القراء مالي معترف به بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر لا يتم فصلها) .

إذا تم فصل الأداة المشتقة الضمنية . تتم المحاسبة عن العقد الأصلي بموجب هذا المعيار إذا كان هذا العقد أداة مالية لم يتم نقد المحاسبة طبقاً لمعيار آخر مناسب إذا كان العقد الأصلي أداة غير مالية . ولا يتناول هذا المعيار ما إذا كان يجب عرض الأداة المالية المشتقة للضمنية منفصلة في قائمة المركز المالي من عدمه .

١١- وبغض النظر عما جاء في الفقرة ١١٢ إذا احتوى العقد على مشقة ضمنية واحدة أو أكثر فإنه يمكن للمنشأة تبويب العقد المختلط بكامله على أنه أصل ملكي أو إقراض ملكي بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، إلا إذا:

(أ) كانت المشقة (المشتقات) الضمنية لا تعمل بشكل جوهري القيمة المعادلة نتيجة تغيير النفقات التقنية المرتبطة بالعقد.

(ب) كان من الواضح بتحليل بسيط أو بدون تحليل أن فصل الأداة الضمنية مخطور (مثل: خيار المداد المعجل الموجود ضمناً في عقد قرض يسمح لصاحبه أن يستد الدين معجلاً بقيمة تكلفته المستهلكة تقريباً).

مثال توضيحي عن فصل المشتقات الضمنية (فقرة ١١١)

أصدرت إحدى المنشآت في ١/١/٢٠٠٠ سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية بقيمة اسمية للسند ١٠٠٠ جنيه، بسعر ثلاثة أسهم فترة ٦% وتمنح السندات المذكورة بعد ٣ سنوات علماً بأن كل سند قابل للتحويل في أي وقت حتى تاريخ الاستحقاق إلى ٢٥٠ سهم عادي. وقد بلغت المنحولات النقدية من إصدار السندات المذكورة ٢٠٣.٠٠٠ جنيه في حين بلغ معدل الفائدة الصافي بالمسوق للديون المشابهة والتي ليس لها حقوق التحويل ٩%. هذا وقد بلغت معدلات الخصم طبقاً لجدول القيمة الحالية عند معدل ٩% ما يلي:

السنة الأولى	٠,٩١٧
السنة الثانية	٠,٨٤٢
السنة الثالثة	٠,٧٧٢

نظراً لأن خصائص ومخاطر السندات هي مخاطر لائتمانية في حين أن خصائص ومخاطر سند المشتقة المتمثل في عقد حق خيار تحويل السند إلى أسهم يتمثل في مخاطر السوق فهنئ فصل قيمة المشتقة لائتمانية عن طريق حساب قيمة مكون الائتزام وبالتالي يمثل باقي المنحولات قيمة المشتقة للائتمانية.

القيمة الحالية للفائدة السنوية المدفوعة في نهاية كل سنة	٢٠٣,٧٢٠
السنة الأولى = $٠,٩١٧ \times ١٢٠,٠٠٠$	$= ١١٠,٠٤٠$
السنة الثانية = $٠,٨٤٢ \times ١٢٠,٠٠٠$	$= ١٠١,٠٤٠$
السنة الثالثة = $٠,٧٧٢ \times ١٢٠,٠٠٠$	$= ٩٢,٦٤٠$

إجمالي مكون الائتزام	١,٨٤٧,٧٢٠
بخصم : المنحولات الإجمالية من إصدار السندات	(٢,٠٣٠,٠٠٠)

مكون حق الملكية الذي يمثل قيمة حق التحويل إلى أسهم	١٨٢,٢٨٠
=====	

للتقيد المحاسبية

لشركات مكون الائتزام للخاص بالسندات

من منكرتين

ح/ للتقيد ١,٨٤٧,٧٢٠

ح/ خصم إصدار سندات ١٥٢,٢٨٠

في ح/ قرض السندات ٢,٠٠٠,٠٠٠

لثبات مكون حقوق الملكية

١٨٢,٢٨٠

من حـ/ النقدية

في حـ/ حقوق تحويل السندات في سهم (حقوق الملكية)

١٨٢,٢٨٠

وبستهلك رصيد خصم إصدار السندات على مدار عمر السندات بطريقة الفائدة للفعالية هي حين يتم تسوية رصيد حق التحويل المعترف به بحقوق الملكية عند تنفيذ الحق من حامل السندات أو عند انتهاء مدته وذلك بالإضافة الي بند علاوة إصدار الأسهم أو الاحتياطي حسب الأحوال.

١٢- إذا كان على المنشأة طبقاً لهذا المعيار فصل للمشتقة للضمنية عن عقدائها الأصلي ولم تتمكن من قياس قيمة المشتقة الضمنية بصفة مستقلة -سواء في تاريخ الاقتناء أو في تاريخ نهاية الفترة المالية تلاحقة - فيتم تقييم للعقد المركب بأكمله بالقيمة المعلنة من خلال الأرباح أو الخسائر.

وبنفس الإمتوب إذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس المشتقة الضمنية بصفة مستقلة والتي كان يجب فصلها عند إعادة تدوير العقد المختلط من مجموعة القيمة المعلنة من خلال الأرباح أو الخسائر فيحظر إجراء عملية إعادة للتدوير هذه. ويظل العقد المختلط في مثل هذه الحالات موبياً بأكمله ضمن مجموعة القيمة المعلنة من خلال الأرباح أو الخسائر.

١٣- إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد القيمة العادلة لمشتقة ضمنية بدرجة يعتمد عليها في ضوء شروطها وأحكامها (على سبيل المثال أن تكون المشتقة النسبية مبنية على أساس أدوات حقوق ملكية غير مقبذة في سوق الأوراق المالية) ، فإن القيمة العادلة للمشتقة النسبية تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأداة المالية للمركبة والقيمة المعلنة للعقد الأصلي إذا كان من الممكن تحديد قيمتها طبقاً لهذا المعيار، أما إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد للقيمة العادلة للمشتقة النسبية باستخدام هذه الطريقة فيتم تطبيق نقرة ١٢ من هذا المعيار .

الاعتراف والإمتعاد عن الدفاتر

الاعتراف الأولي

١٤- على المنشأة إثبات الإصل المالي والالتزام للمالي في قائمة المركز المالي عندما - ولقط عندما -تصبح المنشأة طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة المالية. (راجع النقرة ٣٨ فيما يتعلق بمشتريات الأصول المالية بالطرق المعتادة).

استبعاد الأصل المالى من الدفاتر

١٥- يتم تطبيق الفقرات من ١١٦ إلى ٢٢٣ والفقرات من ٢٤٤ إلى ٢٥٢ فى القوائم المالية المجمعة على أن تقوم المنشأة أولاً بتجميع كل شركائها التابعة طبقاً لمحوار المحاسبة المصرى رقم (٤٦) ثم بعد ذلك تقوم بتطبيق الفقرات من ١١٦ إلى ٢٢٣ وملحق الفقرات من ٢٢٤ - ٢٥٢ على المجموعة الناتجة.

١٦- قبل تقييم ما إذا كان الاستبعاد من الدفاتر يعتبر مناسباً إلى أى مدى طبقاً للفقرات من ١١٧ إلى ٢٢٣، 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) كالآتى:

(أ) تطبيق الفقرات من ١١٧ إلى ٢٢٣ على جزء من الأصل المالى (أو جزء من مجموعة متشابهة من الأصول المالية) عندما - فقط عندما - يكون الجزء الذى سيتم استبعاده يتوافق 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 والذي بمقتضاه يكون لأحد الأطراف الحق فى التدفقات النقدية من الفائدة وليس له الحق فى التدفقات النقدية من أصل الدين . فى هذه الحالة تطبيق الفقرات من ١١٧ إلى ٢٢٣ على التدفقات النقدية من القوائم .

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 ١٠% كحصة من كل التدفقات النقدية الناتجة من أداة الدين ، فى هذه الحالة يتم تطبيق الفقرات من ١١٧ إلى ٢٢٣ 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 والتناسب . على سبيل المثال عندما تكون المنشأة طرفاً فى ترتيبات يكون بموجبها لأحد الأطراف الحق فى الحصول على ١٠% كحصة من التدفقات النقدية للقوائم، سيتم تطبيق الفقرات من ١١٧ إلى ٢٢٣ على ٩٠% من التدفقات النقدية .

(ب) في جميع الحالات الأخرى تطبق الفقرات من ١٧٢ إلى ٢٣٠ على الأصل المالي بأكمله (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة بأكملها). على سبيل المثال عندما تقوم المنشأة (١) بتحويل الحق في ٩٠% الأولى أو الأخيرة من الحصص النقدية من الأصل المالي (أو مجموعة الأصول المالية المتشابهة) أو (٢) ١٠% من التدفقات النقدية من مجموعة مديونيات مقابل ضمان كمويض المشتري عن خسائر الائتمان حتى ٨% من أصل قيمة المديونيات المحولة. وفي هذه الحالة تطبق الفقرات من ١٧٢ إلى ٢٣٠ على الأصل المالي بأكمله (أو مجموعة الأصول المالية المتشابهة بأكملها).

وبشبه مصطلح (أصل مالي) في الفقرات من ١٧٢ إلى ٢٦٠ إلى إما جزءاً من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية متشابهة) كما هو موضح في الفقرة (أ) أعلاه أو إلى الأصل المالي بأكمله (أو جزء من مجموعة أصول مالية متشابهة بأكملها).

١٧- تقوم المنشأة باستبعاد الأصل المالي من الدفاتر عندما - وفقط عندما - :

(أ) تنتهي فترة سريان الحق التعاقدى في الحصول على تدفقات نقدية من الأصل المالي.

(ب) تقوم المنشأة بتحويل الأصل المالي على النحو الموضح بالفقرات ١٨٠ و ١٩٠ على أن يكون التحويل مستوفياً لشروط الاستبعاد من الدفاتر طبقاً لفقرة ٢٠٠. (راجع الفقرة ٣٨٠ لتحديد الطريقة المعتادة لبيع أصل مالي).

١٨- تعتبر المنشأة أنها قد قامت بتحويل الأصل المالي عندما - وفقط عندما - تكون :

(أ) قامت بتحويل الحق التعاقدى لاستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي

(ب) احتفظت بالحق التعاقدى لاستلام التدفقات النقدية ولكن بفرض وجود التزام تعاقدى لعدد تلك التدفقات النقدية لطرف أو أطراف أخرى طبقاً للالتزام التعاقدى تنطبق عليه الشروط الواردة في الفقرة ١٩٠.

١٩- عندما تحتفظ المنشأة بالحق التعاقدى لاستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي (الأصل المالي الأصلي) ولكن تأخذ على عاتقها بناء على حق تعاقدى سداد هذه التدفقات النقدية لطرف أو أطراف أخرى (المستلم النهائي) فإن على المنشأة معالجة هذه المعاملة كتحويل للأصل المالي عندما وفقط عندما تتوافر كل الشروط الثلاثة التالية:

(أ) ليس على المنشأة التزام لمداد مبلغ إلى المستلم النهائي ما لم يتم تحصيل مبلغ معادل من الأصل المالي الأصلي. ولا تعتبر السلفيات قصيرة الأجل التي تدفعها المنشأة مع الحق في الاسترداد لكامل المبلغ بالإضافة إلى الفوائد المستحقة بسعر الفائدة في السوق مخالفة لهذا الشرط

و (ب) أن يحظر على المنشأة طبقاً لعقد التحويل بيع أو رهن الأصل المالي الأصلي إلا إذا كانت مستوفى بتقديمه كضمان للمستلم النهائي لمداد التلغقات النقدية.

و (ج) أن تكون المنشأة ملتزمة بتحويل أية تلغقات نقدية يتم تحصيلها بأغلبية عن المستلم النهائي بدون تأخير جوهري. بالإضافة إلى أن المنشأة ليس لها الحق في إعادة استثمار هذه التلغقات النقدية. فيما هذا الاستثمار في النقدية أو ما في حكمها (طبقاً للتعريف الوارد بمعيار المحاسبة المصري رقم (٤) ' قائمة التلغقات النقدية ') خلال فترة النسيئة القصيرة من تاريخ التحصيل إلى تاريخ المداد المالي للمستلم النهائي ، على أن تحول الفوائد المتوقعة من تلك الاستثمارات إلى المستلم النهائي .

٢٠- عندما تقوم المنشأة بتحويل أصل مالي (راجع الفقرة ١٨) قبلها تقوم بتقييم مدى احتفاظها بمخاطر ومنافع للملكية للأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(أ) إذا قامت المنشأة بتحويل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي بصورة جوهريّة قبلها تقوم باستبعاد الأصل المالي من التلغقات، وتعترف فقط كأصل أو التزام بالناتج عن الحقوق أو الالتزامات القائمة أو المحتفظ بها عند التحويل.

(ب) إذا احتفظت المنشأة بشكل جوهري بكل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي، فعلى المنشأة أن تستمر في الاعتراف بالأصل المالي.

(ج) إذا لم يتم المنشأة بتحويل أو الاحتفاظ بشكل جوهري بكل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي فإن على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت لاراء محتفظة بالسيطرة على الأصل المالي. في هذه الحالة:

(١) إذا لم تحتفظ المنشأة بالسيطرة، فعليها أن تقوم باستبعاد الأصل المالي من التلغقات على أن تعترف فقط كأصل أو التزام بالناتج عن الحقوق أو الالتزامات القائمة أو المحتفظ بها عند التحويل.

(٢) إذا احتفظت المنشأة بالسيطرة فإن عليها الاستمرار في الاعتراف بالأصل المالي للمدى الذي يتناسب مع تدخلها المستمر في الأصل المالي (راجع الفقرة ٢٠).

٢١- يتم تقييم تمويل لمخاطر والتمتع (راجع الفقرة ٢٠) بمقارنة مدى تعرض المنشأة قبل وبعد التحويل لتقلبات في قيمة ونوعية صدى التدفقات النقدية من الأصل المحول، وتعتبر المنشأة محتفظة بشكل جوهري بكل مخاطر ومنافع الملكية للأصل المالي إذا كانت معرضة لوجود تغير جوهري نتيجة لتقلبات في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل المالي كنتيجة للتمويل (مثل بيع المنشأة لأصل مالي بخصم اتفاقية إعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر البيع بالإضافة إلى ذلك للمقرض).

وتعتبر المنشأة قد قُضت بتحويل مخاطر ومنافع الملكية لأصل مالي بشكل جوهري إذا كان تعرضها لتقلبات ليس جوهرياً بالنسبة إلى إجمالي التقلبات في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي. (مثل بيع المنشأة لأصل مالي مع حق خيار إعادة شرائه بقيمة معينة المعانة في تاريخ إعادة شراء أو قيام المنشأة بتحويل حصة كاملة على سلس التمية والتسلب من أصل مالي أكبر طبعاً للائتمانية والتي تتوافر فيها شروط للفقرة ١٩).

٢٢- غالباً ما يكون واضعاً ما إذا كانت المنشأة قد حولت أو احتفظت بكل مخاطر ومنافع الملكية وبالتالي لا يوجد داع لأية عمليات حسابية، إلا أنه في بعض الحالات الأخرى فإنه من الضروري حساب ومقارنة مدى تعرض المنشأة للتقلبات في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية قبل وبعد التحويل، وذلك باستخدام سعر خصم ملائم في أسواق لسعر الفائدة، ويجب الأخذ في الاعتبار كل التقلبات الممكنة والمتوقعة في صافي التدفقات النقدية مع التوزيع التنبؤي للتأثير الأكثر احتمالاً للحدث.

٢٣- يعتمد تحديد ما إذا كانت المنشأة تحتفظ بالسيطرة (راجع الفقرة ٢٠ ج) على الأصل المحول على فترة 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 مزاولته هذا الحق من جانب واحد بدون الحاجة إلى عرض لبدء على التحويل، فمعنى ذلك أن المنشأة ليس لها حق السيطرة، وبخلاف ذلك تعتبر المنشأة محتفظة بالسيطرة.

التحويلات المؤهلة للاستبعاد من التقلبات (راجع الفقرة ٢٠ أ)، (ج) (١)

٢٤- إذا قلعت المنشأة بتحويل أصل مالي بصورة تؤهله للاستبعاد من التقلبات بالكامل مع الاحتفاظ بحق خدمة الأصل المحول مقابل أتعاب، فعندها الاعتراف بالأصل أو الالتزام الناتج عن عقد الخدمة. وإذا كانت أتعاب الخدمة متوقع تحصيلها ليس متوقفاً أن نحوض تكلفة تأدية الخدمة بالكامل فإنه يجب الاعتراف بالتزامات للخدمة المنتجة عن عقد تأدية الخدمة بالقيمة المعادلة. وإذا كانت أتعاب الخدمة التي ستحصل من المتوقع

أن تزيد عن تكلفة تلبية الخدمة، فيتم الاعتراف بأصول الخدمة كنتاج عن عقد تلبية الخدمة بقيمة يتم تحديدها على أساس توزيع القيمة الدفترية للأصل للمالي الأكبر طبقاً للفقرة ٢٧.

٢٥- إذا نتج عن تحويل أصل واستبداله من الدفاتر بالتكامل حصول المنشأة على أصل مالي جديد أو التزامها بالتزام مالي جديد أو التزامات تلبية الخدمة، فعلى المنشأة الاعتراف بالأصل أو الالتزام المالي أو التزامات تلبية الخدمة بالقيمة العادلة.

٢٦- في حالة استبعاد أصل مالي بالكامل من الدفاتر، فيتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالفرق بين:

(أ) القيمة الدفترية.

و(ب) إجمالي ^(١) المقابل المستلم (متضمناً أي أصل مالي جديد ونافصاً أي التزام مالي جديد) و^(٢) أية أرباح أو خسائر مترتبة سبب الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية (راجع الفقرة ٥٥٠(ب)).

٢٧- إذا كان الأصل المحول جزءاً من أصل مالي أكبر (مثل قيام المنشأة بتحويل الدفترية للقيمة من القوائم والتي تعتبر جزءاً من أداة دين (راجع الفقرات ١٦٠(أ)) وكان الجزء المحول مؤهلاً للاستبعاد من الدفاتر بالكامل، فيتم توزيع القيمة الدفترية للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيستمر الاعتراف به والجزء الذي سيتم استبداله على أساس القيمة العادلة لكل جزء منهما في تاريخ التحويل، ولهذا تفرض سيتم اعتبار الأصل الناتج عن عقد الخدمة للمحتفظ به ضمن قيمة الجزء الذي سيستمر الاعتراف به، ويتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالفرق بين:

(أ) القيمة الدفترية المحملة على الجزء الذي سيتم استبداله من الدفاتر.

و(ب) إجمالي القيمة المستلمة عن الجزء الذي سيتم استبداله من الدفاتر (متضمنة أية أصول جديدة نافصاً أية التزامات مفترض وجودها) ولية أرباح أو خسائر مترتبة مرتبطة بالجزء الذي سيتم استبداله وسبق الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية (راجع الفقرة ٥٥٠(ب)).

وتوزع الأرباح أو الخسائر المترتبة بالأصل ككل والسابق الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية بين الجزء المعترف به والجزء الذي استبدل من الدفاتر على أساس القيمة العادلة لكل جزء.

٢٨- إذا قُسمت المنشأة بتوزيع للقيمة النقدية لأصل مالى أكبر بين كل من الجزء الذى سيتم الاحتفاظ به والجزء الذى سيتم من الدفتر ، فإنه يجب تحديد قيمة فعالة للجزء المحتفظ به والمعترف به فى ميزانية المنشأة ، وبذا كل المنشأة مساهمات متفقة على بيع أجزاء متبعية للجزء الذى سيتم الاحتفاظ به لو فى حالة وجود سعر مالى لجزء مشابه لهذا الجزء ، فإن السعر الحديث لمعاملة فعلية مشابهة توفر أفضل للتدبيرات لتحديد القيمة العادلة ، وعندما لا يكون هناك أسعار معلنة فى الأسواق أو سعر معاملة فعلية تستلزم القيمة فعالة للجزء للمعترف به. فإن القيمة للعنقدة تمثل للفرق بين الأصل المالى الأكبر والقيمة المستلمة للجزء الذى تم استيعاده من الدفتر .

التحويلات غير المؤهلة للاستيعاد من الدفتر (راجع فقرة ٢٠٠(ب)٢)

٢٩- إذا لم يؤد التحويل إلى استيعاد الأصل من الدفتر كنتيجة لاحتفاظ المنشأة بصورة جوهرية لمخاطر ومنافع ملكية الأصل للمحول ، فإن المنشأة تستمر فى الاعتراف بالأصل للمحول بالكامل ، مع الاعتراف بالقيمة المستلمة كإلتزام مالى وتعترف للمنشأة فى الفترات اللاحقة بأى إبرك من الأصل المحول وأى مصروف من الإلتزام للمالى.

استمررو التداخل فى الأصل المحول (راجع فقرة ٢٠٠(ج)٢)

٣٠- إذا لم تكن المنشأة قد قامت بتحويل أو الاحتفاظ بصورة جوهرية بكل مخاطر ومنافع الملكية للأصل للمحول، واستمرت فى الاحتفاظ بالسيطرة على الأصل فإن المنشأة تستمر فى الاعتراف بالأصل للمحول إلى العدى الذى يتناسب مع استمرار تداخلها ، ويقاس مدى تدخل المنشأة فى الأصل للمحول بالمدى الذى يجعلها تتعرض لتنتائج للتغير فى قيمة الأصل للمحول، على سبيل المثال :

(أ) عندما يكون استمرار تدخل المنشأة متعللاً على ضمان الأصل للمحول. فإن مدى تدخل المنشأة يقاس بالقيمة الأصل لأى من :

(١) قيمة الأصل للمحول.

(٢) الحد الأقصى من القيمة المستلمة التى يمكن أن تطالب المنشأة بسدادها (قيمة الضمان) .

(ب) عندما يكون استمرار تدخل المنشأة متعللاً فى حق الشراء أو حق خيار الشراء للأصل للمحول أو كلاهما، فإن مدى تدخل المنشأة يقاس بقيمة الأصل للمحول الذى قد تعيد المنشأة شراءه وفى حالة حق خيار الشراء المكتوب **Written Put**

Option لأصل تم قبله بالقيمة العادلة قبل مدى تدخل المنشأة لا يزيد عن القيمة الأصل لأي من القيمة العادلة للأصل المحول أو سعر حق خيار الشراء (راجع فقرة ٤٨).

(ج) عندما يكون استثمار كدخل للمنشأة معشأ في صورة حق خيار التسوية النقدية **Cash Settled Option** أو أحكم مشابهة للأصل المحول ، فإن مدى استثمار تدخل المنشأة يقاس كما لو كان لتجاً عن حق خيار تسوية غير نقدية على النحو الموضح في (ب) أعلاه .

٣١- عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بأصل إلى المدى الذي يتناسب مع تدخلها المستمر، فإنها تعترف في نفس الوقت بالالتزام المرتبط باستمرار التدخل. وعلى الرغم من متطلبات القوانين الأخرى في هذا المعيار فإن الأصل المحصول و الالتزام المرتبط باستمرار التدخل يتم قياسهما باستخدام أسس تعكس الحقوق والالتزامات التي تحتفظ بها المنشأة ، ويتم قياس الالتزام المرتبط باستمرار التدخل بطريقة تؤدي إلى أن يكون صافي القيمة الدفترية للأصل المحصول والالتزام المرتبط باستمرار التدخل :

(أ) بقيمة التكلفة المستهلكة للحقوق و الالتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة. إذا كان الأصل المحصول يتم قياسه بطريقة التكلفة المستهلكة .

أو (ب) بالقيمة العادلة للحقوق و الالتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة عندما تقاس على أسس مستقل ، إذا كان الأصل المحصول يقاس بالقيمة العادلة .

٣٢- تستمر المنشأة في الاعتراف بأي إيراد ينتج عن الأصل المحصول إلى المدى الذي يتناسب مع استمرار تدخلها ، وكذلك يتم الاعتراف بالمصروفات التي حدثت ضمن الالتزام المرتبط باستمرار التدخل .

٣٣- لأغراض القياس اللاحق فإن التغيرات المعترف بها في القيمة العادلة للأصل المحصول و الالتزام المرتبط باستمرار التدخل يتم لمحاكاة عنها بطريقة ثابتة تتفق مع الفقرة ٥٥ من هذا المعيار و لا يتم فصل مقاصة بينهما .

٣٤- إذا استمر تدخل المنشأة فقط في جزء من الأصل المسمى (على سبيل المثال عندما تحتفظ المنشأة بحق خيار إعادة الشراء لجزء من الأصل المحصول ، أو الاحتفاظ بال فوائد المتبقية والتي لم تنتج عن استبقاء كل مخاطر ومنافع الملكية بشكل جوهري مع الاحتفاظ بحق السيطرة) ، فإن المنشأة تقوم بتوزيع القيمة الدفترية

لأصل المملو بين الجزء الذي سيستمر الاعتراف به نتيجة استمرار التدخل و الجزء الذي سيتم استبعاده من الدفتر على أساس القيمة العادلة لكل منهما في تسريح التحويل . ولهذا ففرض يتم تطبيق متطلبات الفقرة ٢٨ ويتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالفرق بين كل من :

(أ) القيمة الدفترية للجزء الذي سيتم استبعاده من الدفتر .

و (ب) إجمالي القيمة المستلمة مقابل الأصل الذي سيتم استبعاده من الدفتر وأية أرباح أو خسائر مترتبة مرتبطة به وسبق الاعتراف بها مباشرة في حقوق ملكية (راجع فقرة ٥٥ (ب)) . وتوزع الأرباح أو الخسائر المقراصة والتي سبق الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية بين الجزء الذي سيستمر الاعتراف به والجزء الذي سيتم استبعاده بنسبة القيمة العادلة لكل منهما.

٣٥- إذا تم قياس الأصل المحول بطريقة لتكلفة المستهلك فإن فيل لنجاح في هذا المعزل لتحديد الالتزام المالي على أساس القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر لا ينطبق على الالتزام الناتج عن استمرار التدخل في الأصل المحول.

جميع التحويلات

٣٦- إذا استمر الاعتراف بالأصل المحول، فلا يجب حمل مفاضلة بين الأصل المحول والالتزام المرتبط باستمرار تدخل المنشأة، وبالمثل فعلي المنشأة ألا تقوم بعمل مفاضلة بين الإيرادات الناتجة من تحويل الأصل والمصروفات التي حدثت عن الالتزام المرتبط باستمرار التدخل (راجع معيار المحاسبة المصري 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 لغل من المحول والمحول إليه تتوقف على ما إذا كان المحول إليه له الحق في بيع أو رهن هذه الضمانات وعلى ما إذا كان المحول للأصل قد أطلق في المبداء، وعلى كل من المحول للأصل والمحول إليه المحاسبة عن هذه الضمانات كالتالي :

(أ) إذا كان للمحول إليه الحق في بيع أو رهن ضمانات طبقاً لعدد أو طبقاً لعرف، فعلي المحول للأصل إعادة تبويب هذه الأصول في الميزانية بصفة مستقلة عن الأصول الأخرى (على سبيل المثال كأصول تم إقراضها أو أدوات حقوق ملكية مرهونة أو مديونيات معاد شروطها).

(ب) إذا قام المحول إليه ببيع للضمانات المرهونة له، فيجب أن يعترف بقيمة التدفقات من البيع وكذلك بالالتزامات (سقيمة بالقيمة الحالية) عن تعهده بإعادة هذه الضمانات.

(ج) إذا أخفق المحول للأصل طبقاً لشروط العقد وأصبح ليس له الحق في مطالبة بهذه الضمانات، فيجب استبعاد هذه الضمانات من التدفقات وعلى المحول إليه الأصل الاعتراف بهذه الضمانات كأصول تفاسي أولاً بالقيمة الحالية. وإذا كانت هذه الضمانات قد تم بيعها بالفعل فقيم استبعاد الالتزام من الدفاتر عن تعهده بإعادة هذه الضمانات.

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

الطريقة المعلقة لشراء أو بيع أصل مالي

٢٨- يتم الاعتراف أو الاستبعاد من الدفاتر عند شراء أو بيع أصل مالي بالطريقة المعلقة باستخدام طريقة المحاسبة في تاريخ المعاملة أو طريقة المحاسبة في تاريخ النسوبة وذلك وفقاً لكل حالة (راجع الفقرات من ٥٣ إلى ٥٩).

استبعاد التزام مالي من الدفاتر

٢٩- تستبعد المنشأة الالتزام المالي (أو جزء منه) من ميزانيتها عندما - وفقط عندما - ينتهي إما بانقضاء منه أو إقائه أو انتهاء مدته للوردة بالعدد.

٣٠- تتم المحاسبة عن تبادل أدوات دين بشروط مختلفة جوهرية بين مقترض ومقرض على أنه انتهاء للالتزام المالي الأصلي و يتم الاعتراف بالدين الجديد كالتزام مالي، وبالمثل تتم للمحاسبة عن التعتيل الجوهرى في شروط أداة الدين للقائمة (سواء كان بسبب وجود صعوبات مالية لدى المدين أم لا) كإنهاء للالتزام الأصلي ويتم الاعتراف بالدين الجديد كالتزام مالي.

٤١- يدرج بالأرباح والخسائر الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام (أو جزء منه) الذي تم الإغفاء منه أو تحويله إلى طرف آخر متضمناً المصروفات غير المستهلكة وبين المبلغ المدفوع.

٤٢- إذا قامت منشأة بإعادة شراء جزء من التزام مالي، فعلى المنشأة توزيع القيمة الدفترية للالتزام السالى بين للجزء الذى سيستمر الاعتراف به و للجزء الذى سيتم استبعاده من الدفاتر على أساس نسبة القيمة الحالية لكل منهما في تاريخ إعادة شراء، ويتم الاعتراف في الأرباح والخسائر بالفرق بين :

(أ) القيمة التقديرية للجزء الذي تم استبعاده من الدفاتر.

و(ب) قيمة المدفوعة متضمنة أية أصول غير نقدية محولة أو التزامات تم تحملها مقابل للجزء قد تم استبعاده من الدفاتر.

القياس

القياس الأولي للأصول المالية والالتزامات المالية

٤٣- عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي أو الالتزام المالي على المنشأة فبالبقية المعادلة، وبالنسبة للأصل أو الالتزام المالي الذي لم يتم إنجازه على أساس القيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، تضاف تكلفة المعاملة المرتبطة مباشرة باقتناء أو إصدار الأصل المالي أو الالتزام المالي.

٤٤- عند قيام المنشأة باستخدام المحاسبة في تاريخ التسوية بالنسبة لأي أصل سيتم قياسه لاحقاً بالتكلفة أو بالتكلفة المستهلكة، يتم الاعتراف بالأصل أولاً بقيمته المعادلة في تاريخ المعاملة (راجع الفقرات من ٥٣* إلى ٥٩*).

القياس للالتحق للأصول المالية

٤٥- لأغراض قياس أصل مالي بعد الاعتراف الأولي يبوب هذا المعيار الأصول المالية إلى الفئات الأربعة التالية والتي سبق تعريفها في الفقرة ٩*.

(أ) أصول مالية بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(ب) استثمارات محفظة بها حتى تاريخ الاستحقاق.

(ج) عروض ومبيعات.

(د) أصول مالية مخصصة للبيع.

ويطبق هذا التمييز على القياس و الاعتراف في الأرباح أو الخسائر طبقاً لهذا المعيار، وقد تستخدم المنشأة مسميات أخرى لهذه الفئات أو تبيئات أخرى عند عرض المعلومات في القوائم المالية ، وتقوم المنشأة بالإفصاح في الإيضاحات عن معلومات المطلوبة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) .

٤٦- بعد الاعتراف الأولي على المنشأة بقياس الأصول المالية بما في ذلك المشتقات التي تمثل أصولاً وذلك بالقيم العادلة لها دون الأخذ في الاعتبار مقابل تكلفة المحاسبات التي تتحملها عند البيع أو لية لشكل آخر من التصرف فيما عدا الأصول المالية للثالية :

(أ) لقروض وقديونيات كما تم تعريفها في فقرة ٩٠ والتي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة باستخدام طريقة القادة للقيمة .

و (ب) الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق كما تم تعريفها في فقرة ٩٠ والتي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة باستخدام طريقة القادة للقيمة .

و (ج) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق مسجل في البورصة في سوق نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يعتمد عليها والمشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها بهذه الأدوات والتي يتم قياسها بالتكلفة (راجع الفقرتين ٨٠ و ٨١) .

وتخضع الأصول المالية المحددة كمنود مغطاة للقياس طبقاً لمتطلبات محاسبة التغطية الواردة في الفقرات من ٨٩ إلى ١٠٢ . كما تخضع جميع الأصول المالية فيما عدا تلك الأصول المفومة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر لمراجعة لأغراض تضمين القيمة طبقاً للفقرات من ٨٨ إلى ٩٧ والفقرات من ٨٤ إلى ٩٣ .

القياس للالتزامات المالية

٤٧- بعد الاعتراف الأولي، تقوم المنشأة بقياس جميع الالتزامات المالية بالتكلفة المستهلكة باستخدام طريقة القادة للقيمة فيما عدا :

(أ) الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، و يتم قياس هذه الالتزامات بما في ذلك المشتقات التي تمثل لالتزامات بالقيمة العادلة فيما عدا الالتزام المشتق لمرتبط بأداة مالية و الذي يجب تسويته مقابل أداة حقوق ملكية غير مسعرة ولا يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يعتمد عليها والذي يتم قياسه بالتكلفة .

(ب) الالتزامات المالية التي تنشأ عن تحويل أصل مالي غير مؤهل للاستبعاد من الدفاتر أو عندما تتم المحاسبة عن هذا التحويل باستخدام أسلوب التدفيل المستمر وتطبق الفقرات ٢٩ و ٣١ على قياس هذه الالتزامات المالية.

(ج) عقود الضمان المالي كما هي معرفة في الفقرة ٩٠، وبعد الاعتراف الأولي يقوم مصدر هذا العقد (ما لم تنطبق الفقرة ١٧ (أ) أو (ب) بقياسه بمقدار ما يلي ، أيهما أكبر :

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

(٢) المبلغ المعترف به أولاً (راجع الفقرة ٤٣) مخصوماً منه ، عندما يكون تلك مقدسياً ، الإستهلاك المشترك المعترف به حسب معيار المحاسبة المصري رقم (١١).

(د) الإرتباطات بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق ، وبعد الاعتراف الأولي يقوم المصدر لهذا الإلتزام (ما لم تنطبق الفقرة ١٧ (أ)) بقياسه بمقدار ما يلي ، أيهما أكبر :

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) .

(٢) المبلغ المعترف به أولاً (راجع الفقرة ٤٣) مخصوماً منه ، عندما يكون تلك مناسيباً ، الإستهلاك المشترك المعترف به حسب معيار المحاسبة المصري رقم (١١).

وتخضع الإلتزامات المالية التي يتم تخصيصها كبنود مغطاه للقياس بموجب متطلبات محاسبة لتغطية في الفقرات من ٨٩ إلى ١٠٢.

اعتبارات قياس القيمة العادلة

٤٨- عند تحديد القيمة العادلة لأصل مالي أو التزام مالي لغرض تطبيق هذا المعيار لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) ، تقوم المنشأة بتطبيق الفقرات من ٦٩ إلى ٨٢ من ملحق (أ).

٤٨-١ إن أفضل دليل على القيمة العادلة هو الأسعار المعروضة في سوق نشط ، وإذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطاً، تقوم المنشأة بتحديد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم ، وهدف استخدام أسلوب تقييم هو تحديد سعر للمعاملة الذي من الممكن أن يكون في تاريخ القياس في تبادل تجاري نواحيه (اعتبارات الفصل العادية .

وتشمل أساليب التقييم باستخدام معاملات السوق بين أقران على بيئة من المقاييس ونديها الرغبة وتتعامل بإرادة حرة ، - وإذا كان تلك متوفرًا - بالرجوع إلى القيمة للعائلة الحالية لأداة أخرى مشابهة إلى حد كبير وتحليل التدفق النقدي المخصص ونماذج تسعير الخيار ، وإذا كان هناك أسلوب تقييم مستخدم بشكل مشترك من قبل المشاركين في السوق لتسعير الأداة ، وتبين أن هذا الأسلوب يوفر تقديرات يعتمد عليها للأسعار التي يتم الحصول عليها من معاملات قطعية في السوق فإن على المنشأة استخدام هذا الأسلوب ، يجب أن يخلق أسلوب التقييم الذي يتم اختياره أقصى استفادة لمداخلات السوق ، وأن يعتمد إلى أقل حد ممكن على المدخلات الخاصة بالمنشأة ، ويجب أن يشمل جميع العوامل التي سيقوم المشاركون في السوق بأخذها في الاعتبار عند تحديد سعر ، ويجب أن تكون متسقة مع المنهجيات الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية ، وعلى المنشأة أن تقوم بشكل دوري بمراجعة أساليب التقييم واختبار صحتها باستخدام أسعار من أداة معاملات حالية في السوق يمكن ملاحظتها لنفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة جمعها) أو بناء على أداة بيانات سوق متوفرة يمكن ملاحظتها.

٤٩- لا تقل القيمة العادلة لأي التزام مالي تحت الطلب (على سبيل المثال ودائع تحت الطلب) عن المبلغ الواجب سداده عند الطلب بعد تخصيصه من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه سداد المبلغ .

إعادة التقييم

٥٠- على المنشأة:

- (أ) ألا تقوم بإعادة تقييم أداة مالية من مجموعة الأدوات المقومة بالقيمة للعائلة من خلال الأرباح أو الخسائر لتتواءم الاحتفاظ بها أو إصدارها.
- (ب) ألا تقوم بإعادة تقييم أداة مالية من مجموعة الأدوات المقومة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. إذا كانت قد هبطت هذه الأداة عند الاعتراف الأولي ضمن مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
- (ج) يمكن للمنشأة أن تعيد تقييم أصل مالي من مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان الأصل المالي لم يعد يحتفظ به لغرض البيع أو إعادة شراؤه في القريب العاجل (حتى لو كان الأصل قد تم اقتضاه أو تكبد

أصلًا من أجل البيع أو إعادة شراؤه في الغريب العاجل) بشرط استيفاء المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٠٠ بـ " لو ٥٠٠ د " .

لا يجوز للمنشأة إعادة تبويب أداة مالية إلى مجموعة للقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بعد الاعتراف الأولي بها :

٥٠ أ- التغييرات التالية في الظروف لا تعتبر إعادة تبويب لأغراض تطبيق الفقرة ٥٠٠ " .

(أ) مشتقة كان قد سبق تخصيصها كأداة تغطية فعالة في تغطية تدفقات نقدية أو تغطية صافي استثمار وأصبحت غير مؤهلة لذلك .

(ب) مشتقة أصبحت مخصصة كأداة تغطية فعالة في تغطية تدفقات نقدية أو تغطية صافي استثمار .

(ج) الأصول المالية التي أعيد تبويبها عندما تقوم شركة تأمين بتغيير سياساتها المحاسبية طبقاً للفقرة ٤٥٠ " من معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) .

٥٠ ب- يمكن إعادة تبويب الأصل المالي والذي تنطبق عليه الفقرة ٥٠٠ جـ " (فيما عدا الأصل المالي من النوع المبين في فقرة ٥٠٠ دـ " أثناء) نقلًا من مجموعة الأدوات المالية المقومة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر في حالات نادرة (و التي يصدر بتحديد قرار من السلطة المختصة المعنية بإصدار المعايير) .

٥٠ ج- إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصل مالي نقلًا من مجموعة الأدوات المالية المقومة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة ٥٠٠ بـ " يتم إعادة تبويب هذا الأصل بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب، ولا يتم رد أية أرباح أو خسائر تم الاعتراف بها من قبل في الأرباح أو الخسائر . وتصبح القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة تبويبه هي التكلفة أو التكلفة المستهلكة الجديدة للأصل حسب الأحوال .

٥٠ د- يمكن إعادة تبويب الأصل المالي الذي تنطبق عليه الفقرة ٥٠٠ جـ " والذي كان يفي بتعريف للقروض والمديونيات نقلًا من مجموعة الأدوات المالية المقومة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وذلك إذا كان لدى المنشأة النية والقدرة على الاحتفاظ بهذا الأصل المالي خلال المستقبل المنظور أو حتى تاريخ استحقاقه .

٥٠ هـ- يمكن إعادة تبويب الأصل المالي للمبويب ضمن مجموعة الأدوات المالية المتعلقة للبيع والذي يسرى عليه تعريف قروض ومديونيات نقلًا من مجموعة الأدوات

للمتاحة للبيع إلى مجموعة الفروض والمديونيات وذلك إذا كان لدى المنشأة النية والقدرة على الاحتفاظ بهذا الأصل المالي خلال المستقبل المنظور أو حتى تسريح استحقاقه.

٥٠- إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصل مالي تفلأ من مجموعة الأتوات المالية للمقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة ٥٠-د' أو نقلاً عن مجموعة الأتوات المالية المتاحة للبيع طبقاً للفقرة ٥٠-هـ' يتم إعادة تبويب هذا الأصل بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التبيويب . وبالنسبة للأصل المالي الذي أعيد تبويبه طبقاً للفقرة ٥٠-د' يتم رد أية أرباح أو خسائر تم الاعتراف بها من قبل في الأرباح أو الخسائر. وتصبح للقيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة تبويبه هي التكلفة أو التكلفة المستهلكة الجديدة للأصل حسب الأحوال. وبالنسبة للأصل المالي الذي أعيد تبويبه نقلاً من مجموعة الأتوات المالية المتاحة للبيع طبقاً للفقرة ٥٠-هـ' فإن أية أرباح أو خسائر متعلقة بهذا الأصل تم الاعتراف 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 لأي تغيير في نوايا أو قدرات الإدارة تبويب أي استثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق فيعاد تبويب هذا الاستثمار كاستثمار متاح للبيع و يتم إعادة قياسه بالقيمة العادلة، ويتم المحاسبة عن الفرق بين القيمة النظرية والقيمة العادلة طبقاً للفقرة ٥٥(ب).

٥٢- عندما يتم بيع أو إعادة تبويب استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق و بمبلغ كبير نسبياً ولا تتوفر فيه الشروط الواردة في فقرة ٩٠ عندئذ يعد تبويب الاستثمارات المتبقية كاحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق كاستثمارات متاحة للبيع ويتم المحاسبة عن الفرق الناتجة عن إعادة التبيويب طبقاً للفقرة ٥٥(ب).

٥٣- عندما يتوافر مقياس يعتمد عليه للأصل المالي أو الالتزام المالي ثم 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 يعد قياس هذا الأصل أو الالتزام بالقيمة العادلة ويتم المحاسبة عن الفرق الناتج بين القيمة النظرية و القيمة العادلة طبقاً للفقرة ٥٥.

٥٤- إذا أصبح من المناسب إثبات الأصل أو الالتزام المالي بالتكلفة أو لتكلفة المستهلك بدلاً من القيمة العادلة نتيجة لأي تغيير في توليا أو فترات الإدارة أو هي الحسابات النادرة التي يصبح فيها للقياس الذي يعتمد عليه غير متاح (ربيع فقرات ٤٦٦ (ج) ، ٤٧٠) أو بسبب نقصاء المنقون العائتين السابقتين لمشار إليهما في فقرة ٩٠ ، عندئذ يصبح من المناسب تقييم الأصل المالي أو الالتزام المالي بالتكلفة أو لتكلفة المستهلك بدلاً من القيمة العادلة ونصبح القيمة الدفترية بالقيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تلك التاريخ هي لتكلفة الجديدة أو التكلفة المستهلكة للأصل إن أمكن ذلك ، وتم المحاسبة عن أية أرباح أو خسائر على هذا الأصل سبق الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية طبقاً للفقرة ٥٠ (ب) كما يلي :

(أ) في حالة الأصل المالي الذي له تاريخ استحقاق ثابت ، يتم استهلاك الأرباح أو الخسائر على مدار العمر المتبقي للاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ، ويتم استهلاك أي فرق بين القيمة على أساس التكلفة المستهلكة والقيمة على أساس تاريخ الاستحقاق على مدار العمر المتبقي للأصل المالي باستخدام طريقة الفائدة الفعلية بالمثل كما هو الحال بالنسبة لاستهلاك أية علاوة أو خصم إصدار ، وفي حالة اضمحلال قيمة الأصل المالي لاحقاً يتم إعادة تدوير أية أرباح أو خسائر سبق الاعتراف بها مباشرة ضمن نفود الدخل الشامل الأخرى إلى الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة ٩٧ .

(ب) في حالة الأصل المالي الذي ليس له تاريخ استحقاق ثابت تظل الأرباح أو الخسائر ضمن حقوق الملكية حتى بيع الأصل أو التصرف فيه . عندئذ يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر ، وفي حالة اضمحلال قيمة الأصل المالي لاحقاً يتم إعادة تدوير أية أرباح أو خسائر سبق الاعتراف بها مباشرة ضمن نفود الدخل الشامل الأخرى إلى الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة ٩٧ .

العكسب أو للخسائر

٥٥- يتم الاعتراف بأى مكسب أو خسارة ناتجة عن التغير في القيمة لأعالة للأصل المالي أو الالتزام المالي الذي لا يمثل جزءاً من عملية تجارية (فقرات من ٨٩ إلى ١٠٢) كما يلي :

(أ) يتم الاعتراف بأى مكسب أو خسارة من أصل مالى أو التزام مالى مسبب 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 ٦١٢ إلى ٧٠٠) و أرباح و خسائر تقييم العملات الأجنبية (ملحق (أ) لفقرة ٨٣) وذلك حتى إلغاء الأصل المالى من الدفاتر. و لى هذا الوقت يتم إعادة تصويب الأرباح أو الخسائر المترتبة للمعترف بها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى سدياً إلى الأرباح أو الخسائر ، إلا أن الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (فقرة ٩٠) يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر (راجع معيار المحاسبة المصري 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 المصري رقم (١١)).

٥٦- بالنسبة للأصول والالتزامات المالية المثبتة بالتكلفة المستهلكة بولج الفترات ٤٦ و ٤٧) يتم الاعتراف بأى ربح أو خسارة فى الأرباح أو الخسائر عند استخدام الأصل أو الالتزام من دفاتر أو الاضمحلال فى القيمة أو من خلال عملية الاستهلاك ، إلا أنه بالنسبة للأصول أو الالتزامات المالية التى تمثل بنوداً مخفاه (راجع الفقرات من ٧٨ إلى ٨٤ و الفقرات من ٩٨ إلى ١٠١) فإن المحاسبة عن هذا الربح أو هذه الخسارة تتم وفقاً للفقرات من ٨٩ إلى ١٠٢ .

٥٧- إذا قلعت منشأة بالاعتراف بالأصول المالية باستخدام طريقة للمحاسبة فى تاريخ التسوية (راجع لفرة ٣٨ و الفقرتين ٥٣ و ٥٦) فلا يتم الاعتراف بأى تغير فى القيمة العادلة للأصل الذى يتم الحصول عليه أثناء الفترة بين تاريخ الحصول 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 لو ضمن حقوق الملكية حسب الأصول طبقاً للفترة ٥٥ .

اضمحلال قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تعويضها

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 لفرة ٦٣) بالنسبة للأصول المالية المثبتة بالتكلفة

للمستهلكة) والفقرة ٦٩٠ (بالنسبة للأصول المالية للمثبتة بالتكلفة) أو الفقرة ٦٧٠ (بالنسبة للأصول المالية المتاحة للبيع) وذلك لتحديد قيمة الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة .

٥٩- تضمحل قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية و يتم تحمل الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة فقط في حالة وجود أدلة موضوعية عن اضمحلال القيمة نتيجة لوقوع حدث أو أكثر بعد الاعتراف الأولي بالأصل (حدث خسارة) وكان لهذا الحدث أو لهذه الأحداث أثر يمكن تقييمه بصورة يعتد عليها على التوقعات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية ، وقد يكون من غير الممكن تحديد حدث منفرد أو منفصل قد أدى إلى هذا الاضمحلال في 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 للبيانات التي يمكن ملاحظتها والتي يعلم بها حامل الأصل وتلك بشأن الأحداث المرحبة في التفسير ما يلي :

(أ) صعوبات مالية كبيرة تواجه المصدر أو المدين .

أو(ب) مخالفة شروط العقد مثل عدم سداد القوائد أو أصل المبلغ.

أو(ج) قيام المقترض لأسباب اقتصادية أو قانونية تتفق بالصعوبات المالية للمقرض بمنح المقترض امتيازات وتذلات قد لا يوافق المقرض على منحها في ظروف أخرى.

أو(د) توقع إفلاس المقترض أو إعادة هيكلة.

أو(هـ) انخفاض السوق النشطة للأصل المالي بسبب لصعوبات مالية.

أو(و) وجود بيانات واضحة تشير إلى وجود انخفاض يمكن قياسه في التوقعات المستقبلية المتوقعة من مجموعة الأصول المالية منذ الاعتراف الأولي بهذه الأصول على الرغم من عدم إمكانية تحديد هذا الانخفاض لكل أصل على حدة ويشمل ذلك ما يلي:

(١) لتغيرات معاكسة في حالة السداد بالنسبة للمقرضين في هذه المجموعة (على سبيل المثال زيادة عدد حالات الإخفاق لدى السداد أو زيادة عدد المقترضين ببطاقات الائتمان الذين وصلوا إلى الحد الائتماني المسموح به و يقومون بسداد أئني مبلغ شهري مسموح به).

أولاً (٢) الظروف قومية أو محلية التي ترتبط بحالات عدم السداد المرتبطة بالمسؤول المجموعة (على سبيل المثال زيادة معدل البطالة في منطقة جغرافية و انخفاض أسعار العقارات بالنسبة للرجوع العقاري في منطقة ذات صلة و انخفاض أسعار البترول بالنسبة للقروض الممنوحة لمنتجي البترول أو التغيرات في ظروف الصناعة التي تؤثر على المقترضين في المجموعة).

٢٠- لا يعد اختفاء سوق نشطة بسبب عدم طرح الأدوات المالية للمنشأة للاكتتاب العام أو للجسماء دليلاً على اضمحلال القيمة و لا يعد تضييق الملاءمة الاقتصادية للمنشأة في حد ذاته دليلاً على اضمحلال القيمة ، على الرغم من أن ذلك قد يكون دليلاً إذا أخذ في الاعتبار مع معلومات أخرى متاحة، و لا يعد انخفاض القيمة العادلة للأصل المالي ككل من تكلفته أو تكلفة المستهلك بالضرورة دليلاً على اضمحلال قيمة الأصل (على سبيل المثال انخفاض القيمة العادلة للاستثمار في أداة دين تلتزم عن زيادة سعر الفائدة بنون مفاطر).

٢١- بالإضافة إلى أنواع الأحداث الواردة في الفقرة ٥٩ تتضمن الأدلة الموضوعية على اضمحلال الاستثمار في أداة حقوق الملكية معلومات بشأن التغيرات الهامة التي لها تأثير معاكس و التي حدثت في البيئة التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية أو السوقية التي تعمل فيها الجهة المصدرة حيث يشير هذا الدليل إلى عدم إمكانية استرداد تكلفة هذا الاستثمار في أداة حقوق الملكية هذه ، ويعد انخفاض الهام لو مستمر في القيمة العادلة للاستثمار في أحد أنواع حقوق الملكية من قبيل الأدلة و المؤشرات الموضوعية على اضمحلال قيمة الاستثمار .

٢٢- في بعض الحالات ، فإن البيانات المتاحة و المطلوبة لتقدير قيمة خسران اضمحلال للقيمة للأصل المالي قد تكون محدودة لو وثيقة الصلة بالظروف المحلية، على سبيل المثال قد يكون الأمر كذلك عندما يعرّف المقترض بصعوبات مالية مع وجود بيانات تاريخية قليلة للغاية تخص حالات المشابهة من المقترضين و في مثل هذه الأحوال تعتمد المنشأة على خبرتها في تقدير قيمة خسائر اضمحلال للقيمة ، وبالمثل تعتمد على هذه الخبرة في تطبيق البيانات المتاحة لمجموعة من الأصول المالية لإظهار الظروف الحالية (راجع الفقرة ٨٩) ، وبعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً لإعداد القوائم المالية و لا يؤثر على درجة مصداقيتها .

الأصول المالية المثبتة بالتكلفة للمستهلكة

٢٣- في حالة وجود أدلة موضوعية على حدوث خسائر لاضمحلال في القيمة ترتبط بقروض أو مديونيات أو استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ومثبتة بالتكلفة للمستهلكة ، عندئذ تقاس قيمة الخسارة على أنها الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (مع استبعاد خسائر الائتمان المستقبلية التي لم يتم تحملها) للمقصومة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي الخاص بالأصل المالي (أي سعر الفائدة الفعلي المصوب قبل تاريخ ظهور مؤشرات الاضمحلال مباشرة) . ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إما مباشرة أو من خلال استخدام حساب مخصص ويتم الاعتراف بقيمة الخسارة في الأرباح أو الخسائر .

٢٤- تقوم المنشأة أولاً بتقدير ما إذا كانت هناك أدلة موضوعية على اضمحلال قيمة الأصول المالية التي تمثل أهمية نسبية بفردها أو هناك أدلة انخفاض منفردة أو مجموعة بالنسبة للأصول المالية التي لا تمثل أهمية نسبية بفردها (راجع الفقرة ٥٩*) ، وإذا ما توصلت المنشأة إلى عدم وجود أدلة موضوعية بالنسبة للأصل الذي تم تقييمه منفرداً سواء كان هاماً أو غير هام قبلها تقوم بإخراج هذا الأصل ضمن مجموعة من الأصول المالية ذات سمات مخاطر إئتمانية مشابهة و تقوم بإجراء تقييم مجمع لهم بشأن اضمحلال بقيمة ، أما الأصول التي تم تقييمها بشكل منفرد لتعديد اضمحلال بقيمة وتنتهي يتم الاعتراف أو يستمر الاعتراف لها بخسارة الاضمحلال، فلا تدخل ضمن التقييم للمجموع لاضمحلال بقيمة .

٢٥- إذا أمكن في أية فترة لاحقة ربط الانخفاض في خسارة اضمحلال بقيمة وازيادة فيها بشكل موضوعي مع حدث يقع بعد إثبات خسارة اضمحلال القيمة (على سبيل المثال تحسن الملازمة الائتمانية للمدين) عندئذ يتم رد خسارة اضمحلال القيمة المعترف بها من قبل إما مباشرة أو بتسوية حساب المخصص . ويجب ألا يتأثر عن هذا الإلغاء قيمة دفترية للأصل المالي تتجاوز التكلفة للمستهلكة في تاريخ استبعاد خسائر الاضمحلال لو لم يكن قد تم الاعتراف بخسائر الاضمحلال هذه . ويتم إثبات قيمة الاستبعاد في الأرباح أو للخسائر .

الأصول المالية المثبتة بالتكلفة

٢٦- في حالة وجود أدلة موضوعية على حدوث خسائر الاضمحلال في القيمة لأداة حقوقي ملكية غير مسجلة بالبورصة وغير مثبتة بالقيمة العادلة بسبب عدم قياس قيمتها لعائلة بطريقة تعتمد عليها أو بالنسبة لأصول المشتقات المالية ذات علاقة

والتي يجب تسويتها بتقديم أداة حقوق الملكية غير المسجلة هذه ، عندئذ تقاس قيمة الخسارة في اضمحلال القيمة على أنها الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المسقى والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقررة المخصومة بمعدل السوق الحالي للعائد بالنسبة للاستثمار المشابه (راجع الفقرة ١٦٠ (ج) و الفقرة ٨٠ و ٨١) ولا يجوز رد مثل هذه الخسائر في اضمحلال القيمة.

الأصول المالية للمناخعة للبيع

٦٧- عندما يعترف بالتراجع في القيمة العادلة لأصل مالي متاح للبيع مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى مع وجود أدلة موضوعية على اضمحلال قيمة الأصل (راجع الفقرة ٥٩٠) تستبعد الخسارة للمجموعة التي تم الاعتراف بها مباشرة في بنود الدخل للشامل الأخرى و يعترف بها في الأرباح أو الخسائر حتى و إن لم يتم استبعاد هذا الأصل المالي من الدخلات .

٦٨- يمثل مبلغ الخسارة المجمعة المستبعد من حقوق الملكية و المعترف به في الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة ٩٧ الفرق بين تكلفة الإقضاء (بالصافي بعد أي استهلاك أو مدد أي من أصل المبلغ) و القيمة العادلة مخصوماً منها نسبة خسارة في اضمحلال القيمة لهذا الأصل المالي سبق الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر .

٦٩- لا يتم رد خسائر اضمحلال للقيمة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر بالنسبة لأي استثمار في أداة حقوق ملكية ميوياً كاستثمار متاح للبيع في الأرباح أو الخسائر .

٧٠- عند زيادة القيمة العادلة لأداة دين ميوية كمناخعة للبيع في أية فترة لاحقة وكانت هذه الزيادة ذات علاقة بدرجة موضوعية بحدث وقع بعد الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة في الأرباح أو الخسائر عندئذ يتم رد خسارة اضمحلال للقيمة هذه في الأرباح أو الخسائر .

التغطية

٧١- في حالة وجود علاقة تغطية محددة بين أداة للتغطية و لبند المغطى على النحو الوارد في الفقرات من ٨٥ إلى ٨٨ والفقرات من ١٠٢ إلى ١٠٤ فإن المحاسبة عن الأرباح أو الخسائر الخاصة بأداة للتغطية و لبند المغطى تكون وفقاً للفقرات من ٨٩ إلى ١٠٢ .

أنواع التغطية

الأدوات الموهبة

٧٢- لا يحدد هذا المعيار الأحوال التي يتم فيها تخصيص مشتقات الأدوات المالية كأداة تغطية طبقاً للشروط الواردة في الفقرة ٨٨* باستثناء بعض خيارات المكتوبة (راجع الفقرة ٩٤*) ، إلا أنه يجوز تخصيص أي أصل مالي غير مشتق أو أي التزام مالي غير مشتق كأداة تغطية فقط لتغطية مخاطر العملات الأجنبية .

٧٣- لأغراض محاسبة للتغطية فإن الأدوات الوحيدة التي يمكن تبويبها كأدوات تغطية هي الأدوات التي يدخل فيها طرف من خارج المنشأة التي تقوم بإعداد القوائم المالية (أي طرف خارجي عن مجموعة أو القطاع أو المنشأة الفردية التي يتم للتقرير عنها) و على الرغم من أن المنشآت المستقلة ضمن أية مجموعة أو قطاعات مجموعة داخل المنشأة يمكن أن تكون طرفاً في معاملات تغطية مع منشآت أخرى داخل المجموعة أو القطاعات داخل المنشأة ، فإن هذه للمعاملات التي بين أطراف المجموعة يتم استبعادها عند إعداد قوائم مالية مجموعة و بالتالي فإن معاملات التغطية هذه غير مرهنة لمحاسبة التغطية في القوائم المالية لمجموعة المجموعة . ومع ذلك فقد تعتبر مرهنة لمحاسبة التغطية في القوائم المالية المستقلة لمنشأة منفردة داخل المجموعة أو القطاع الذي يقوم بإعداد قوائم مالية.

تخصيص أدوات التغطية

٧٤- عادة ما يكون هناك قيس واحد للقيمة تعاللة لأداة تغطية في مجموعها، حيث أن المعامل التي تؤدي إلى حدوث تغيرات في القيمة العادلة تعتمد على بعضها البعض وبالتالي تقوم المنشأة بتحديد علاقة تغطية بالنسبة لأداة التغطية في مجموعها أما الاستثناءات المسموح بها فقط فهي كالآتي:

(أ) فصل فرق التعبير في القيمة الأصلية Intrinsic value للنتائج عن تعبير للقيمة العادلة والفرق للنتائج من القيمة الحالية (الفاصلة لمعبره عن علمن قرصن) في عقد الخيار وتبويب التغير بين القيمة السوقية وقيمة الخيار فقط كفرق تغطية مع اعتماد التغير في قيمة قرصنية.

(ب) فصل عنصر الفائدة عن سعر الفوري للمقد الآجل .

ويسمح بهذه الاستثناءات نظراً لإمكانية قياس كل من فرق التغير في القيمة الأصلية Intrinsic value لحق الخيار والملاوة في العقد الآجل بشكل عام بطريقة مستقلة.

٧٥- يمكن تخصيص نسبة من إجمالي أداء التغطية و لكن ٥٠% من لقيمة الأسمية كأداة تغطية في علاقة تغطية إلا أنه لا يجوز تحديد علاقة التغطية على أساس نسبة من الفترة الزمنية التي تظل فيها أداة التغطية قائمة.

٧٦- يجوز تخصيص أداة تغطية منفردة كغطاء لأكثر من نوع من المخاطر و لكن بالتشروط للتالية:

(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 لو نسبة منهم مجتمعين أو مبررين معاً كأداة تغطية، وينطبق ذلك عند تعويض مخاطر بعض المشتقات من مشتقات أخرى .

البند المغطاة

البند المؤهلة

٧٨- قد يأخذ لبند المغطي أحد الأشكال التالية :

(أ) أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد منفرداً أو عملية متنوعة ومركبة أو صافي استثمار في عملية أجنبية.

أو (ب) مجموعة من الأصول أو الالتزامات أو الارتباطات المؤكدة أو للمعاملات المتوقعة والمؤكدة الحدوث بدرجة عالية أو صافي استثمارات في عيّنات 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 في الخطر المغطى.

٧٩- بعكس لقروض وقمديونيات فإن الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق لا يمكن أن يكون بنداً مغطاً بالنسبة لخطر سعر الفائدة لو للمخاطر المرتبطة بالمبلغ المدفوعة معجلاً، حيث إن شوب الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق يتطلب وجود تية للاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق دون النظر إلى التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لهذا الاستثمار والتي تعزى

إلى التغيرات في أسعار الفائدة، وبالتالي فإن الاستثمار المحفوظ به حتى تسريح الاستحقاق يمكن أن يكون بدأ مغطاً فقط بالنسبة للمخاطر التي تتأمن من التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ومخاطر الائتمان.

٨٠ يمكن أن تولد مخاطر العملات الأجنبية لأي بند ذا طبيعة نقدية يتم تداوله فيما بين المجموعة (على سبيل المثال وصيد مدخن أو دافئ بين شركتين تابعتين) كبنود مغطاً في القوائم المالية المجمعة إذا نتج عنهما خسائر أو أرباح صلاحت أجنبية لم يتم استبعادها بالكامل عند تجميع القوائم المالية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) - آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية - . حيث أنه طبقاً للمعيار المذكور لا يتم استبعاد أرباح أو خسائر العملات الأجنبية المرتبطة بالبنود ذات الطبيعة النقدية فيما بين أطراف المجموعة بالكامل عند التجميع عندما تكون لكل منهم عملة تعامل مختلفة .

تأثير البنود المالية كنود مغطاة

٨١- إذا كان البند المغطى أصولاً مالياً أو التزاماً مالياً فإنه يعتبر بدأ مغطاً بالنسبة للمخاطر المرتبطة فقط بجزء من تنقلاته النقدية أو القيمة للعائلة (على سبيل المثال، التغيرات النقدية المتعلقة أو أجزاء منها أو نسبة من القيمة العادلة) بشرط إمكانية قياسه معاملة بالتغطية، على سبيل المثال يجوز تأييد جزء يمكن تحديده وقبوله بصورة مستقلة من مخاطر سعر الصرف المرتبطة بالأصل الذي يدر فائدة أو الالتزام المحمل بفائدة .

٨١- في حالة تغطية القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة بالنسبة لمحفظة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية (ونقط في هذه الحالة) يمكن تأييد الجزء المغطى بالنسبة لقيمة المعاملة على أساس إجمالي محفظة الأصول المالية / الالتزامات المالية وليس كأصول (للترافق) منفردة . (أي لا يسمح بتخصيص مبلغ كبنود مغطى على أساس قصوى).

تأثير البنود غير المالية كنود مغطاة

٨٢- إذا كان البند المغطى أصولاً غير مالي أو التزاماً غير مالي فإنه يعتبر كنود مغطى بالنسبة:

(أ) لمخاطر العملات الأجنبية.

أو (ب) لجميع المخاطر بسبب صعوبة فصل وقياس الجزء المناسب من التكتيفات النقدية أو التغيرات في القيمة العادلة التي تعزى إلى مخاطر محددة بخلاف مخاطر العملات الأجنبية.

تبويب مجموعة من البنود كنود مغطاة

٨٦- يتم تجميع الأصول أو الالتزامات المتشابهة و تغطيتها كمجموعة فقط إذا كانت الأصول أو الالتزامات في المجموعة كل على حدة تشترك في التعرض لنفس الخطر المحدد كخطر منط، بالإضافة إلى ذلك، من المتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة التي تعزى إلى الخطر المغطى لكل بند مستقل في المجموعة تقريباً متناسب مع التغير الكلي في القيمة العادلة التي تعزى إلى المخاطر المغطاة كمجموعة البنود.

٨٧- نظراً لأن المشتاة تقوم بتقدير فعالية التغطية بمقارنة التغير في القيمة العادلة أو للتكفل للتغير لأداة التغطية (أو مجموعة من أدوات التغطية المشابهة) مع التغير في القيمة العادلة أو التكتيفات النقدية للبنود المغطى (أو مجموعة من البنود المغطاه المتشابهة) فإن مقارنة أية أداة تغطية مع صفى الأصل أو الإلتزام المغطى (صفى الأصول والالتزامات ذات الفائدة الثابتة أو الاستحقاقات المتشابهة) وليس مع بند محدد منط لا يؤهل لاستخدام محسبة تغطية.

محسبة التغطية

٨٥- تعترف محسبة التغطية بأثر لمقاصة على الأرباح أو الصلور الناتجة عن التغيرات في قيم العاللة لأداة التغطية والتغيرات على قبتد المغطى.

٨٦- هناك ثلاثة أنواع من علاقات للتغطية:

(أ) تغطية خطر للقيمة العادلة:

من تغطية خطر التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو القزام معترف به أو ارتباط مؤكد غير معترف به أو جزء محدد من ذلك الأصل أو الإلتزام أو الإلتباط المؤكد و المرتبط بخطر محدد يمكن أن يؤثر على الأرباح أو الصلور.

(ب) تغطية خطر التدفقات النقدية:

هي تغطية خطر المعرض للتقلبات في التدفقات النقدية والتي:

(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 عالية .

(٢) يمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر .

(ج) تغطية خطر صافي الاستثمار في صنية أجنبية (كيان أجنبي) كما هو محسوب

في مهيار المحاسبة المصري رقم (١٣) .

٨٧- تكون المحاسبة عن تغطية مخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية الخاصة بالربط

مؤكد باعتبارها تغطية لخطر القيمة العادلة أو كتغطية لخطر التدفقات النقدية.

٨٨- تكون علاقة التغطية مؤهلة لمحاسبة للتغطية طبقاً لتفكرات من "٨٩" إلى "٩٠-٩١"

عندما -وقطع عندما- تتوفر كل الشروط التالية :

(أ) وجود توثيق رسمي معتمد إستراتيجية إدارة المخاطر تتضمن هدف إدارة

للمخاطر واستخدم أدوات لتغطية في تغطية المخاطر وعلاقة للتغطية وهدف

إدارة المخاطر في المنشأة، ويجب أن تتضمن هذه الوثائق تحديداً لأداة

التغطية والبند أو للمعاملة المغطاة وطبيعة الخطر الذي يتم تغطيته وكيفية

قياس المنشأة بتقدير فاعلية أداة للتغطية في مواجهة خطر التعرض لكافة

تغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى والتي ترجع إلى

الخطر المغطى .

و (ب) من المتوقع أن تكون التغطية فعالة بدرجة كبيرة (راجع ملحق أ فقرات

من "١٠٥" إلى "١١٣") - وذلك في تحقيق مواجهة للتغيرات في

القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تعزى إلى الخطر المغطى .

و (ج) بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية فإن المعاملة الممتدة بها التي تخضع

للتغطية يجب أن تكون متوقعة بصورة كبيرة ويجب أن تمثل تعرض التقلبات

في التدفقات النقدية التي تؤثر بشكل أساسي على الأرباح أو الخسائر .

و (د) يمكن قياس فعالية التغطية بدرجة يعتمد عليها ، مما يعنى إمكانية قياس

التدفقات النقدية للبند المغطى والتي ترتبط بالمخاطر المغطاة وكذلك للقيمة

العادلة لأداة للتغطية لدرجة يعتمد عليها (راجع فقرات "٤٦" و "٤٧" و

الفقرتين "٨٠" و "٨١" 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 تفي بالشروط الواردة في فقرة '٨٨' ،
فيتم المحاسبة عنها على النحو التالي :

(أ) يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر للنتيجة عن إعادة
قياس أداة التغطية بالقيمة العادلة (لأدوات التغطية المشتقة) أو إعادة قياس
للمكون الأجنبي من القيمة للدفترية طبقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (١٣)
(لأدوات التغطية غير المشتقة).

و (ب) إذا كان البند المغطى ينام بالتكلفة، يتم تعديل القيمة الدفترية له بقيمة
المكاسب أو الخسائر الناتجة عن المخاطر المغطاة مع الاعتراف بها في
الأرباح أو الخسائر. كما يتم تطبيق الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر التي
تعرض للمخاطر المغطاة في الأرباح أو الخسائر حتى إذا كان البند المغطى
فصلاً مالياً متلحاً للبيع.

٨٩أ- بالنسبة لتغطية قيمة المعدلة للنتيجة عن مخاطر سعر الفائدة لجزء من محفظة
الأصول المالية أو الالتزامات المالية (فقط في هذه الحالة) يمكن استثناء ما ورد
في الفقرة ٨٩٠ (ب) بعرض الأرباح أو الخسائر التي تعرض إلى البند المغطى إما :

(أ) في بند واحد مستقل ضمن الأصول عن الفترات الزمنية الخاصة بإعادة
التسعير والتي يكون البند المغطى فيها أصل.

أو (ب) في بند واحد مستقل ضمن الالتزامات عن الفترات الزمنية الخاصة بإعادة
التسعير والتي يكون البند المغطى فيها التزام.

ويتم عرض البنود المستقلة الواردة في (أ) ، (ب) بعليه بجانب الأصول المالية
أو الالتزامات المالية ، ويتم استبعاد المبالغ المتضمنة في هذه البنود من
تمييز فنية عند استبعاد الأصول أو الالتزامات التي ترتبط بها من الدفاتر .

٩٠- فقط في حالة تغطية مخاطر محددة تعرض إلى بند مغطى يتم الاعتراف بالتغيرات
المعترف بها الخاصة بالبند المغطى غير المرتبط بالمخاطر المغطاة بالأرباح أو
الخسائر كما ورد في فقرة '٥٥' من هذا المعيار.

٩١- تتوقف المنشأة لاحقاً عن محاسبة التغطية الواردة في الفقرة '٨٩' ، في الحالات
التالية :

(أ) إذا انقضت لمدة التغطية أو تم بيعها أو مسحها أو سارمة الحق المرتبط بها (ولهذا الغرض فإن تجديد أو مبادلة أداة التغطية بأخرى لا يعتبر انتهاء لأجلها أو مسحها إذا كانت هذه للمبادلة جزءاً من استراتيجية المنشأة للموتفة الخاصة بالتغطية).

أو (ب) إذا لم تعد التغطية مستوفية لأحكام محاسبة التغطية الواردة في 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 النظرية للأداة المالية باستخدام طريقة الفقدان الفعلية، إلا أنه في حالة تغطية القيمة العادلة الخاصة بخطر سعر الفائدة لمحفظته أصول مالية أو التزامات مالية (و فقط في مثل هذه الحالة) إذا كان من المتوقع إجراء الاستهلاك باستخدام سعر فائدة فعلي، فيتم الاستهلاك باستخدام طريقة القسط الثابت في حين يتم استهلاك المبلغ بالكامل في تاريخ استحقاق الأداة المالية أو بانتهاء الفترة الزمنية للمعاملة لإزالة التسعير في حالة تغطية محفظة بالنسبة لخطر سعر الفائدة.

٩٣- عند تخصيص ارتباطات مؤكدة غير معترف بها كبنود مغطى يتم الاعتراف بالتغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة للارتباط كمؤكدة الذي يعزى للمخاطر المقطوعة كأصل و التزام مع الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المقابلة ضمن الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة ٨٩ (ب)). ويتم الاعتراف أيضاً بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية ضمن الأرباح أو الخسائر.

٩٤- ملقاة.

لمثلة توضيحية للمحاسبة عن عقود تغطية القيمة العادلة (الفقرات من ٨٩ إلى ٩٣):

مثال (١): في ٢٠١٢/١/١ قامت إحدى المنشآت بشراء ٢٠٠ سهم من شركة الأوراق بسعر ٤٠ جنيه للسهم الواحد وتم تبويبها بالقيمة المعاداة من خلال الأرباح والخسائر. وفي نهاية عام ٢٠١٢ بلغت القيمة المعاداة للسهم ٤٥ جنيهًا. رغبة من المنشأة في حماية نفسها من تقلبات القيمة السوقية لسهم شركة الأوراق قامت بشراء حق خيار بمبلغ ٣٠٠ جنيه بحق لها بدون التزام بذلك ببيع الأسهم المذكورة بسعر ٤٥ جنيهًا وبانتهاء هذا الحق في نهاية عام ٢٠١٤. بلغت القيمة المعاداة للسهم ٤٠ جنيه في ٢٠١٢/١/١ و ٤٥ جنيهًا في ٢٠١٢/١٢/٣١ و ٤٤ جنيهًا في ٢٠١٣/١٢/٣١ و ٤٢ جنيهًا في ٢٠١٤/١٢/٣١.

بلغت القيمة المعادلة لحق الخيار في ٢٠١٣/١٢/٣١ مبلغ ٢٦٠ جنيها، كما بلغت القيمة المعادلة لعقود الخيار في ٢٠١٤/١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠ جنيها.

القيود المحاسبية

في ٢٠١٣/١/١

من حـ/ أصول مالية مبنية بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح والخسائر ٨,٠٠٠
إلى حـ/ نفقة (الإعزاز بشراء الأسهم وشيئها) ٨,٠٠٠

في ٢٠١٤/١٢/٣١

من حـ/ أصول مالية مبنية بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ١,٠٠٠
إلى حـ/ صافي دخل المتاجرة ١,٠٠٠
لتقييم الأصل المالي بالقيمة المعادلة وإدراج فروق التغير بالأرباح أو الخسائر
من حـ/ المشتقات المالية لأغراض لتغطية (أصول) ٢٠٠
إلى حـ/ نفقة ٣٠٠

(الثبات شراء حق خيار بيع الأسهم بخصم من صافي دخل المتاجرة واستيفاء شروط محاسبة لتغطية)

في ٢٠١٣/١٢/٣١

من حـ/ صافي دخل المتاجرة (خسائر المتغير في القيمة المعادلة للأسهم) ٢٠٠
إلى حـ/ الأصول المالية المبنية بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح والخسائر ٢٠٠
لتقييم الأصل المالي بالقيمة المعادلة وإدراج فروق التغير بالأرباح أو الخسائر
من حـ/ المشتقات المالية (أصول) ٦٠
في حـ/ صافي دخل المتاجرة (فروق التغير في القيمة المعادلة لعدم المشتقات) ٦٠

في ٢٠١٣/١٢/٣١

من حـ/ صافي دخل المتاجرة (خسائر المتغير في القيمة المعادلة للأسهم) ٤٠٠
إلى حـ/ الأصول المالية المبنية بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ٤٠٠
لتقييم الأصل المالي بالقيمة المعادلة وإدراج فروق التغير في القيمة المعادلة بالأرباح أو الخسائر
من حـ/ المشتقات المالية (أصول) ٢٤٠

إلى حـ/ صافي دخل المتاجرة (فروق التغير في القيمة المعادلة لعدم المشتقات) ٢٤٠
تنفيذ عقد الخيار في ٢٠١٤/١٢/٣١ (بيع الأسهم والسعر المتعلق عليه يعقد للخيار)
من حـ/ النفقة ٩,٠٠٠

إلى مخزونين

حـ/ الأصول المالية المبنية بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ٨,٤٠٠
حـ/ المشتقات المالية (أصول) ٦٠٠

مثل (٢): تملك شركة الامور ٢٠,٠٠٠ جالون من النفط بلغت تكلفتها ٤٠٠,٠٠٠ دولار أمريكي في ١٠ يناير ٢٠١٣، ومن أجل التحوط من التقلبات في القيمة السوقية للنفط، أبرمت الشركة عقداً آجلاً لتسليم ٢٠,٠٠٠ جالون من النفط في ٣١ مارس ٢٠١٤ بسعر العقود الآجلة ٢٠ دولار للجالون الواحد.

بلغ سعر السوق للنفط في ٢١ ديسمبر ٢٠١٢ مبلغ ٢٣ دولار للجالون للولند والسعر المستقبلي للتسليم يوم ٣١ مارس ٢٠١٤ مبلغ ٢٤ دولار للجالون للولند.	
لر المعاملات السابقة في حالة أن العقد الأجل غير مؤهل لمحاسبة التغطية (غير مسكوف شروط للفترة ٨٨٠)	
رغبت الشركة في حماية نفسها من انخفاض سعر البترول، وحيث أن أسعار البترول قد زادت (بدلاً من انخفاضها) فإن الشركة تكرر قد حققت حصة من العقد الأجل.	
من حـ/ الأرباح أو الخسائر	٤٠,٠٠٠
إلى حـ/ المشتقات المالية (للتراكمات)	٤٠,٠٠٠
(قيمة للخسارة في العقد الأجل = ٢ دولار أمريكي (٢٢ دولار أمريكي - ٢٤ دولار أمريكي) ويمثل الفرق بين سعر العقد الأجل وسعر التسليم الأجل في السوق) $\times ٢٠,٠٠٠$ جالون	
لر المعاملات السابقة في حالة أن العقد الأجل مؤهل لمحاسبة التغطية (مستوفى شروط للفترة ٨٨٠)	
يتم تسجيل الخسارة للعقد الأجل كما سبق	
من حـ/ الأرباح أو الخسائر	٤٠,٠٠٠
إلى حـ/ المشتقات المالية (للتراكمات)	٤٠,٠٠٠
(قيمة للخسارة في العقد الأجل = ٢ دولار أمريكي (٢٢ دولار أمريكي - ٢٤ دولار أمريكي) ويمثل الفرق بين سعر العقد الأجل وسعر التسليم الأجل في السوق) $\times ٢٠,٠٠٠$ جالون	
يتم تقييم المخزون (البند المغطى) بالقيمة العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣	
قيمة لعلة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ (٢٠,٠٠٠ جالون $\times$ ٢٣ دولار أمريكي)	٤٦٠,٠٠٠
للتكلفة	٤٠٠,٠٠٠
الأرباح	٦٠,٠٠٠
من حـ/ المخزون	٦٠,٠٠٠
إلى حـ/ الأرباح أو الخسائر	٦٠,٠٠٠
مثال (٣): في ١ يوليو ٢٠٠٦، قامت شركة الاسرار باقتناء ١٠,٠٠٠ لوقية من ذهب تم الاحتفاظ بها كمخزون. وقد بلغت تكلفة الوحدة ٢٠٠ دولار أمريكي (الأوقية)، بإجمالي ٢ مليون دولار أمريكي. وكان لدى الشركة توقع عال أن سعر هذا المخزون سينخفض، وفي ١ يوليو ٢٠٠٦ باعت الشركة ١٠,٠٠٠ لوقية في سوق العقود الآجلة مقابل ٢١٠ دولار أمريكي للأوقية للتسليم يوم ٣٠ يونيو ٢٠٠٧. وفي ١ يوليو ٢٠٠٦ تم استيفاء جميع الشروط اللازمة لمحاسبة التغطية.	
في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ - نهاية الفترة المالية - للشركة بلغت القيمة العادلة للأوقية ٢٢٠ دولار أمريكي في حين بلغ سعر العقود الآجلة ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ مبلغ ٢٢٧ دولار أمريكي لكل لوقية. وفي يوم ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ باع السمسار المخزون وأغلق موقف العقود الآجلة عندما كان السعر الفوري ٢٣٠ دولار أمريكي للأوقية.	
في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ بلغت الزيادة في القيمة العادلة للمخزون ٢٠٠,٠٠٠ دولار أمريكي (٢٠٠ - ٢٢٧) $\times$ ١٠,٠٠٠) والزيادة في التزامات العقود الآجلة ١٧٠,٠٠٠ دولار أمريكي (٢١٠ - ٢٢٧) $\times$ ١٠,٠٠٠).	

٣١ ديسمبر ٢٠٠٦	
١٧٠,٠٠٠	من حـ/ الأرباح أو الخسائر
١٧٠,٠٠٠	لـ حـ/ المشتقات المالية (فترامات)
	(الثبات خسائر تقييم العقد الأجل نتيجة التغير في قيمته للعادلة)
٢٠٠,٠٠٠	من حـ/ المخزون
٢٠٠,٠٠٠	لـ حـ/ الأرباح أو الخسائر
	(الثبات الأرباح الناتجة من التغير في القيمة للعادلة للمخزون)
في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ زالت القيمة العادلة للمخزون بمبلغ ١٠٠٠,٠٠٠ دولار أمريكي (١٠٠,٠٠٠ × (٢٢٠-٢٢٠)) كما زالت خسائر والتزامات العقود الأجلة بمبلغ ٢٠,٠٠٠ دولار أمريكي (١٠,٠٠٠ × (٢٢٠ - ٢٢٠))	
٣٠ يونيو ٢٠٠٧	
٣٠,٠٠٠	من حـ/ الأرباح أو الخسائر
٣٠,٠٠٠	لـ حـ/ المشتقات المالية (فترامات)
	(الثبات خسائر تقييم العقد الأجل نتيجة التغير في قيمته للعادلة)
١٠٠,٠٠٠	من حـ/ المخزون
١٠٠,٠٠٠	لـ حـ/ الأرباح أو الخسائر
	(الثبات الأرباح الناتجة من التغير في القيمة للعادلة للمخزون)
٢,٣٠٠,٠٠٠	من حـ/ الأرباح أو الخسائر (تكلفة لمبيعات)
٢,٣٠٠,٠٠٠	لـ حـ/ المخزون
٢,٣٠٠,٠٠٠	من حـ/ النقدية
٢,٣٠٠,٠٠٠	لـ حـ/ الإيرادات
	(الثبات عملية بيع المخزون بمعرفة اسماء)
٢٠٠,٠٠٠	من حـ/ المشتقات المالية (فترامات)
٢٠٠,٠٠٠	لـ حـ/ النقدية
(نسوية عقد المشتقات المالية مع ثمن بيع للمخزون ليدفع بالقيمة المتفق عليها بالحد الأجل البالغة ٢١٠ دولار أمريكي للأوفية)	

تغطية خطر التغيرات للنقدية

٩٥- بشكل أكثر تحديداً يتم محاسبية عن تغطية خطر التغيرات للنقدية على النحو التالي:

(أ) يتم تعديل تلك الجزء من حقوق الملكية بإيدد المغطى ليشمل فقط الجزء الفعّال من التغطية.

(ب) يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر داية لأرباح أو خسائر متبقية على أداة التغطية أو العصور المخصص منها (الجزء غير الفعال) .

٩٦- إذا كانت تغطية خطر التدفقات النقدية خلال الفترة تفي بالشروط الواردة في الفقرة ٨٨* ، تتم المحاسبة عنها على النحو التالي :

(أ) يتم الاعتراف مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) بذلك للجزء من الأرباح أو خسائر أداة التغطية والتي ثبت أنها تغطية فعالة (راجع الفقرة ٨٨*)

و (ب) يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بالجزء غير الفعال من الأرباح أو الخسائر على أداة للتغطية .

٩٧- إذا نتج عن تغطية معاملة متنبأ بها اعتراف بأصل مالي أو التزام مالي يتم إعادة تبويب الأرباح أو الخسائر لتفي تم الاعتراف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى طبقاً للفقرة ٩٥* وذلك في الأرباح أو الخسائر عن نفس الفترة أو الفترات التي يكون للأصل المقتنى أو للالتزام المتكبد خلالها تأثيراً على الأرباح أو الخسائر، إلا أنه إذا كانت المنشأة تتوقع عدم استرداد كل أو جزء من الخسارة المعترف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى في فترة زمنية مستقبلية أو أكثر، عندئذ تقوم بإعادة تبويب المبلغ المتوقع عدم استرداده ضمن الأرباح أو الخسائر

٩٨- إذا نتج عن تغطية معاملة متنبأ بها اعتراف بأصل أو التزام غير مالي أو أصبحت المعاملة المتنبأ بها لأصل غير مالي أو للالتزام غير مالي ارتباط مؤكد تنطبق عليه محاسبة تغطية القيمة العادلة (مثال : التحول من محاسبة تغطية التدفقات النقدية إلى محاسبة تغطية القيمة العادلة) ، فعلى المنشأة تطبيق إحدى المعالجتين التاليتين :

(أ) إعادة تبويب الأرباح أو الخسائر الموثقة بذلك و التي تم الاعتراف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى طبقاً للفقرة ٩٥* وذلك ضمن الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة أو لفترات التي كان للأصل المقتنى أو الالتزام المتكبد خلالها تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال في الفترات التي يتم فيها الاعتراف بمصروف الإهلاك أو تكلفة المبيعات) ، إلا أنه إذا توفقت المنشأة عدم استرداد كل أو جزء من الخسارة المعترف بها

ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى في فترة مستقبنة أو أكثر ، عندئذ تقوم بإعادة تبويب المبلغ المتوقع عدم استرداده ضمن الأرباح أو الخسائر .

أو (ب) تستبعد الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر طبقاً للفقرة ٩٥٠ مع إدراجها في حدود التكلفة الأولية أو القيمة الدفترية الأخرى للأصل أو الالتزام.

٩٩- تقوم المنشأة ببنى إما للمعالجة (أ) أو (ب) في الفقرة ٩٨٠ بحساسة محاسبية لها وتطبقها بثبات على جميع عمليات التغطية الموضحة بالفقرة ٩٨٠.

١٠٠- بالنسبة لعمليات تغطية خطر التغيرات النقدية و التي لم تتناولها الفقرتين ٩٧٠ ، ٩٨٠ من هذا المعيار ، فإن المبالغ التي سبب الاعتراف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى يعترف بها في الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة أو الفترات التي يكون للمعاملة المتوقعة للمغطاة تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال عند حدوث للمبيعات المتوقعة).

١٠١- في أي من الأحوال التالية تقوم المنشأة لاحقاً بالتوقف عن محاسبة التغطية الواردة في الفقرات من ٩٥٠ في ١٠٠٠.

(أ) انتهاء أجل أو بيع أو سحب أداة التغطية أو ممارسة الحق المرتبط بها (ولهذا الغرض فإن تجديد أو ميايلة أداة التغطية بلداة أخرى لا يعتبر انتهاء لأجلها أو سحبها إذا كانت هذه الميايلة أو هذا التجديد جزءاً من سياسة التغطية الموثقة للمنشأة) وفي هذه الحالة فإن الأرباح أو الخسائر للمتركة على أداة التغطية التي ظلت مثبتة مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى عن الفترة التي كانت فيها التغطية سارية وفعالة (راجع فقرة ٩٥٠(أ)) سوف تظل مثبتة بشكل مستقل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المنتهية بها ، وعند حدوث للمعاملة تطبيق الفقرة ٩٧٠ أو ٩٨٠ أو ١٠٠٠ .

(ب) أن تصبح التغطية غير مستوفية لشروط محاسبة التغطية الواردة في الفقرة ٨٨٠. وفي هذه الحالة فإن الأرباح و الخسائر المجمعة على أداة التغطية التي ظلت مثبتة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى عن الفترة التي كانت فيها التغطية سارية وفعالة (راجع الفقرة ٩٥٠(أ)) سوف تظل مثبتة بشكل مستقل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث للمعاملة المتوقعة و عندما تحدث للمعاملة تطبيق الفقرة ٩٧٠ أو ٩٨٠ أو ١٠٠٠.

(ج) لن تصبح المعاملة المتوقعة غير متوقعة لحدوث وفي هذه الحالة يتم الانصراف ضمن الأرباح أو للخسائر بلية أرباح أو خسائر مجمعة ذات صلة على لدة التغطية التي ظلت مثبتة مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى عن الفترة التي كانت فيها تغطية سارية وفعالة (الفقرة ٩٥٠(أ)) وقد نقل المعاملة المتوقعة التي لم تعد مؤكدة لحدوث بدرجة عالية (الفقرة ٨٨٠(ج)) ممكنة الحدوث.

(د) إذا قامت المنشأة بإلغاء التخصيص بالنسبة لتغطيات لمعاملة المتوقعة، فإن الأرباح أو الخسائر المجمعة على لدة التغطية التي ظلت مثبتة مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى عن فترة التي كانت فيها التغطية سارية وفعالة تظل مثبتة بشكل منفصل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة أو لن تصبح متوقعة الحدوث. وفي حالة حدوث المعاملة تطبق الفقرة ٩٧٠ أو ٩٨٠ أو ١٠٠٠ وإذا لم تعد المعاملة متوقعة الحدوث، يتم الانصراف ضمن الأرباح أو للخسائر بالأرباح أو للخسائر المتراكمة والسليق الانصراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى.

مثال توضيحي للمحاسبة عن تغطية التنفقات التقديرية (الفقرات من ٩٥٠ إلى ١٠١٠)

وقعت لدى المنشأة عقدا بتاريخ ١ نوفمبر ٢٠٠١ لشراء أحد الأصول غير المالية في ٩ نوفمبر ٢٠٠٢ مقابل مبلغ ٦٠ مليون يورو علما بأن عملة القيد بالدفتر لدى الشركة هي الدولار الأمريكي وقد قامت بالتعويض لهذه المعاملة من خلال الدفع في عقد أجل لشراء ٦٠ مليون يورو في ١ نوفمبر ٢٠٠٢ مقابل دولار = ١,٥ يورو وقد كانت أسعار الصرف للمعاملات على النحو التالي:

التاريخ	السعر الحالي	السعر (الأجل) (نوفمبر ٢٠٠٢)
٢٠٠١/١١/١	١ دولار أمريكي = ١,٤٥ يورو	١ دولار أمريكي = ١,٥ يورو
٢٠٠١/١٢/٣١	١ دولار أمريكي = ١,٢ يورو	١ دولار أمريكي = ١,٢٤ يورو
٢٠٠٢/١١/١	١ دولار أمريكي = ١ يورو	١ دولار أمريكي = ١ يورو

القيود للمحاسبة في ١ نوفمبر ٢٠٠١

إن قيمة العقد (الأجل) في بدايته تساوي صفر وبالتالي لا توجد قيود محاسبية يتعين تسجيلها ولكن يتعين الإفصاح عن العقد والمخاطر والمعاملة المرتبطة بشراء الأصول.

للقيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

أرباح العقد (الأجل)

قيمة العقد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ (٦٠/١,٢٤) مليون يورو ٤٨.٢٨٧,٠٩٦

قيمة العقد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ (٦٠/١,٥١) مليون يورو ٤٠.٠٠٠,٠٠٠

ربح العقد (الأجل) ٨,٢٨٧,٠٩٦

مقارنة التغير في قيمة الأصول (غير المعترف بها) مع للتغير في القيمة العادلة لأدلة التشغيلية المشتقة للزيادة في تكلفة الأصل بالدولار الأمريكي	
(١,٤٥ / ١٠ مليون يورو = ١,٢ / ٦٠ مليون يورو) \$ ٨,٩٢٠,٩٩٠	
تعتبر علاقة التشغيلية فعالة في ذلك التاريخ حيث أن نسبة التغير في القيمة العادلة للحد الأجل في التغير في القيمة العادلة للأصل بالمخطي تبلغ ١٠٣ % وهي تعتبر في حدود سب للتشغيلية التشغيلية طبقا لإرشادات المحلل (١٢٥% - ٨٠%)	
من حـ/ المشتقات المالية (أصول)	٨,٣٨٧,٠٩٦
إلى حـ/ فروق تغير القيمة العادلة لمشتقات تشغيلية	
للمشتقات النقدية (حقوق الملكية)	٨,٣٨٧,٠٩٦
للقوائم المحاسبية في ١ نوفمبر ٢٠٠٢	
أرباح إساقية على الحد الأجل	نولار أمريكي
قيمة الحد الأجل في ١ نوفمبر ٢٠٠٢ (٦٠ مليون يورو	٦٠,٠٠٠,٠٠٠
(١,٠ /	
قيمة الحد الأجل في ١ ديسمبر ٢٠٠١ (٦٠ مليون يورو	
(١,٢٤ /	٨,٩٨٧,٠٩٦
أرباح الحد	١١,٦١٢,٩٠٤
مقارنة التغير في قيمة الأصول (غير المعترف بها) مع للتغير في القيمة العادلة لأدلة التشغيلية المشتقة للزيادة في تكلفة الأصل بالدولار الأمريكي	
(٦٠ مليون يورو / ١,٦ = ١٠ مليون يورو / ١,٠) ٦٠,٠٠٠,٠٠٠	
حيث أن نسبة التغير في القيمة العادلة للحد الأجل في التغير في القيمة العادلة للأصل بالمخطي (١٠,٠٠٠,٠٠٠ إلى ١١,٦١٢,٩٠٤) تبلغ ٨٩ % فبناء عليه فإن علاقة التشغيلية فعالة جزئيا خلال الفترة ولكن ما زالت فعالة ويمكن استخدام معادلة التشغيلية (لم تخرج نسبة التغير عن قنسب المحددة بإرشادات المحلل (١٢٥% - ٨٠%))	
من حـ/ المشتقات المالية (أصول)	١١,٦١٢,٩٠٤
إلى حـ/ فروق تغير القيمة العادلة لمشتقات تشغيلية	١٠,٠٠٠,٠٠٠
للمشتقات النقدية (حقوق الملكية)	
إلى حـ/ الأرباح أو الخسائر	١,٦١٢,٩٠٤
شراء الأصول بالقيمة السوقية	
من حـ/ الأصول (٦٠ مليون يورو / ١,٠)	٦٠,٠٠٠,٠٠٠
إلى حـ/ النقدية	٦٠,٠٠٠,٠٠٠

نسوية عقد الآجل	
من حـ/ النقدية	٢٠.٠٠٠.٠٠٠
للي حـ/ المشتتات للمالية (لمسول)	٢٠.٠٠٠.٠٠٠
تحقق الربح لعقد التغطية	
للمسند التراكبي في حقوق الملكية البالغ ١٨.٣٨٧.٠٩٦ دولار أمريكي إما أن:	
(أ) يدخل في الأرباح لو خسرت على مدار استخدام الأصل (على مدار العمر الافتراضي المقدر) أو	
(ب) يتم تسوية تكلفة الأصل به (تقبل من الاهلاك السنوي	

تغطية صافي الاستثمار

١٠٢- تتم للمحاسبة عن عمليات تغطية صافي الاستثمار في عملية لجنينة بما في تلك تغطية أي بند ذا طبيعة نقدية يحاسب كجزء من صافي الاستثمار (معايير المحاسبة المصرية رقم (١٢٣)) بطريقة مشابهة لتغطيات خطر التدفقات النقدية :

(أ) يتم الاعتراف مباشرة ضمن نفود الدخل للشامل الأخرى من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) بالجزء الخاص بالأرباح أو الخسائر على أداة التغطية التي ثبت أنها فعلة (راجع لفقرة ٨٨٢) .

و (ب) يتم الاعتراف بالجزء غير للفعال في الأرباح أو للخسائر .

ويتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر على أداة التغطية المرتبطة بالجزء المساري والفعال للتغطية والذي سبق الاعتراف به مباشرة ضمن نفود الدخل للشامل الأخرى وذلك في الأرباح أو الخسائر عند التصرف في العملية الأجنبية .

ملحق إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

نطاق المعيار (الفقرات من ٢٠ إلى ٢٧)

أ١- تشمل بعض العقود للسداد بذء 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 المصري رقم (٣٧) " عقود للتأمين " ، فإنها تقع ضمن نطاق هذا المعيار .

أ٢- لا يجر هذا معيار المتطلبات والشروط المرتبطة بنظم مزايا العاملين التي تقدم بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢١) " المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد " وكذلك عقود الإثشاءات بذء على حجم قمييعات أو إيرادات للخدمات التي تقدم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) " الإيراد " .

أ٣- أحكام 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 المصري 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 المصري رقم (٤٣) " للتزيبات المشتركة " لتحديد أيهما أفضل . طريقة حقوق الملكية أو تطبيق هذا المعيار على هذا الاستثمار الاستراتيجي .

أ٣-١- يطبق هذا المعيار على الأصول والالتزامات المالية لشركات التأمين بخلاف الحقوق والالتزامات التي تمتيعها فترة ٢٠ (هـ) من المعيار نظراً لإنشائها طبقاً لعقود تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) .

أ- قد تكون هناك عدة أشكال لعقود الضمانات للمالية مثل الضمان المالي أو خطاب الائتمان أو عقد التأمين أو عقد العمالة ضد مخاطر الائتمان Credit Default Contract ولا تعتمد المعالجة المحاسبية لهذه العقود على شكلها القانوني .

وفيما يلي لمحة عن المعالجة القياسية لها (راجع الفقرة ٢(ج) من المعيار):

(أ) بالرغم من أن عقد الضمان المالي يبقى بتعريف عقد تأمين في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) إذا كانت لمخاطر المعولة كبيرة فإن على الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار، وبمجم ذلك إذا أكدت الجهة المصدرة في السابق صراحة أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين ، واستخدمت المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين ، فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما هذا المعيار أو معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) نظري عقود الضمان المالي هذه ، وإذا لتطبيق هذا المعيار فإن الفقرة ٤٣ "تتطلب أن تعترف الجهة المصدرة بعقد الضمان المالي أولاً للقيمة العادلة ، وإذا صدر عقد الضمان المالي لطرف غير ذي علاقة في معاملة تجارية قائمة بذاتها فإنه من المحتمل أن تساوى قيمته العادلة عند إصداره القسط المستلم ، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك ، وبالتالي ما لم يكن عقد الضمان المالي قد خصص عند إصداره أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو للخسائر أو ما لم تطبق الفترات من ٢٩ إلى ٣٧ من أت ٤٧ إلى أت ٥٢ (عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي للإستيفاء من الفترات أو ينطبق عليه أسلوب المشاركة المستمرة) فإن على الجهة المصدرة قياسه بمقدار ما يلي لهما أكبر :

(١) للمبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

و(٢) المبلغ المعترف به لولياً مخصصاً منه ، عندما يكون ذلك مناسباً . الإستهلاك المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة المصري رقم (١١) (راجع الفقرة ٤٧(ج) ٣).

(ب) لا تتطلب بعض الضمانات المتحققة بالائتمان كشرط مسبق للدفع أن يتعرض حاملها ويكتبد خسارة عند عدم قيام المدين بإجراء دفعت عن الأصل المضمون عند استحقاقها ، ولحد الأمثلة على هذا الضمان هو ذلك الذي يتطلب إجراء دفعت استجابة للتعريف في تقدير إئتماني محدد أو مؤشر إئتمان ، وهذه الضمانات ليست عقود ضمان مالي كما هي معرفة في هذا المعيار ، وليست عقود تأمين كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) بل هي مشتقات ، وعلى الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار عليها .

(ج) إذا تم إصدار ضمان مالي فيما يتعلق ببيع بضائع فإن على الجهة المصدرة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (١١) عند تحديد متى تعترف بالإيراد من الضمان ومن بيع السلع .

أ٤- إن التأكيدات بأن الجهة المصدرة تعتبر العقود أنها عقود تأمين موجودة عادة في إصالات 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 للأوراق الأخرى من المعاملات ، مثل العقود الصادرة عن فينوك أو لشرركات تجارية ، وفي هذه الحالات تشمل عادة للقوائم المالية للجهة المصدرة بياناً بأن الجهة المصدرة تستخدم هذه المتطلبات المحاسبية .

تعريفات (الفقرتين "٨" ، "٩")

التخصيص بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

أ٤ب- تسمح لفقرة "٩" من هذا المعيار للمنشأة أن تخصص الأصل المالي أو الالتزام المالي أو مجموعة من الأدوات المالية (أصول مالية أو التزامات مالية أو كليهما) بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر شريطة أن يؤدي ذلك إلى مطوحت أكثر ملاءمة.

أ٤ج- إن قرار المنشأة تخصص الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر مشابه لإختيار سياسة محاسبية (بالرغم من أنه لا يتطلب تطبيقه بشكل متسق على جميع معاملات المنشأة) . وعندما يكون للمنشأة هذا الاختيار فإن لفقرة "١٤(ب)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) تتطلب أن تؤدي السياسة التي تم إختيارها إلى أن تقدم القوائم المالية معلومات يعتمد عليها وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات والأحداث والشروط الأخرى الخاصة بالمركز المالي للمنشأة والأداء المالي للتدفقات النقدية ، وفي حالة التخصيص بالقيمة العادلة تبين الفقرة "٩" الحالتين عندما يتم إسيفاء طلب الخاص بمطوحت أكثر ملاءمة ، وتبعاً لذلك فإنه عند إختيار هذا التخصيص حسب لفقرة "٩" تكون المنشأة بحاجة لإظهار أنها تقع ضمن حالة (أو ضمن كلا هاتين للحالتين).

لفقرة "٩(ب)(١)" : يلغى التخصيص أو يقل إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الاعتراف الذي كان سينشأ .

أ٤د- بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) يتم تحديد فئس أصل مالي أو الالتزام على وتوزيع التغيرات في قيمته من خلال تبويب الفئس ، وما إذا كان الفئس جزءاً من علاقة تغطية تم تخصيصها ، ومن الممكن أن تحدث هذه المتطلبات عدم لتساق في الفئس أو الاعتراف (يشار إليه أحياناً بـ " عدم المعقولة المحاسبية ") ، على سبيل المثال عندما يتم في ظل عدم وجود تخصيص بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر تبويب أصل مالي على أنه متاح للبيع (مع الاعتراف بمعظم التغيرات في القيمة المعادلة في بنود التدفق الشامل الأخرى) ، والالتزام المالي الذي تعتبره المنشأة أنه ذو علاقة يتم قياسه بتكلفة المستهلكة (مع عدم الاعتراف بالتغيرات في القيمة المعادلة) وفي هذه الحالات من الممكن أن تستنتج المنشأة أن قوانينها المالية مستندة معلومات أكثر ملائمة لو أنه تم توزيع كل من الأصل والالتزام بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

أ٤هـ- تبين الأمثلة التالية متى يمكن استثناء هذا الشرط ، وفي جميع الحالات يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لتخصيص الأصول المالية أو الالتزامات المالية لها بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فقط إذا استوفت لمبدأ الولد في الفقرة ٩٠(ب)(١) .

(أ) منشأة عليها التزامات تبنى تدفقاتها النقدية تعهداً على أداء الأصول التي تبويب على لها متاحة للبيع ، فعلى سبيل المثال ، قد يكون على شركة للتأمين التزامات تحصى على خاصية مشاركة تقديرية تدفع المزايا بناءً على عائدات الاستثمار المحققة و / أو غير المحققة لمجموعة محددة من أصول شركة التأمين ، وإذا عكس قياس هذه الالتزامات بسعر السوق الحالية فإن تبويب الأصول أنها بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يعني أن التغيرات في القيمة المعادلة للأصول المالية معترف بها في الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة مثل التغيرات ذات العلاقة في قيمة الالتزامات .

(ب) منشأة عليها التزامات بموجب عقود تأمين يتضمن قياسها معلومات حالية (كما يسمح به معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧)) ، والأصول المالية التي تعتبرها ذات علاقة يتم خلطاً لذلك تصديفها على أنها متاحة للبيع أو يتم قياسها بتكلفة المستهلكة .

(ج) منشأة لها أصول مالية وقرارات مالية أو كليهما تشترك في المخاطر مثل مخاطر سعر الفائدة التي تسبب في نشوء تغييرات مضاعفة في القيمة لعلالة التي تميل أن تعادل بعضها ، غير أن بعض الأصول فقط يتم قياسها بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (أي أنها مشتقات أو مبنية لها محتفظ بها للمتاجرة) ، وقد تكون أيضاً الحقة

في عدم استيفاء متطلبات محاسبة التغطية على سبيل المثال : لأن متطلبات لفاعلية في الفقرة ٨٨* لم يتم قوفاء بها.

(د) منشأة لها أصول مالية وبنقرامات مالية أو كليهما تشتركا في المخاطر ، مثل مقاطر سعر الفائدة لتنى تتسبب في نشوء تغيرات مضادة في القيمة للعائلة لتنى تميل لأن تعادل بعضها ، ولا تقاوم المنشأة لمعدنية التغطية لأنه لا يوجد في الأثرات أداة مشتقة ، إلى جانب ذلك في ظل عدم وجود محاسبة تغطية يكون هناك عدم التوافق كبير في الاعتراف بالمكاسب والخسائر ، على سبيل المثال :

(١) منشأة قامت بتمويل محفظة أصول ذات سعر ثابت نيوب خلافاً لذلك على لها متاحة للبيع مع سندات دين بدون ضمان Debentures تميل للتغيرات في قيمتها العادلة أن تعادل بعضها ، وإعداد للتقرير حول كل من الأصول وسندات الدين غير المضمونة أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يصحح عدم الاتساق الذى خلافاً لذلك ميسماً من قياس الأصول بالقيمة للعائلة ، والإبلاغ عن التغيرات المعترف بها ضمن بنود الدخل فاشامل الأخرى وسندات الدين بدون ضمان بالتكلفة للمستهلكة .

(٢) مولت المنشأة مجموعة محددة من القروض بصدار سندات مذكولة تميل لتغيراتها في القيمة للعائلة أن تعادل بعضها ، وإذا قامت المنشأة إلى جانب ذلك بشكل منظم بشراء وبيع للسندات ، ولكن نادراً ما تضفى وتبيع القروض إن كان ذلك سيحدث، فإنه إعداد للتقرير حول كل من القروض والسندات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر مزيل عدم الاتساق في نوقيت الاعتراف بالمكاسب والخسائر التى منجم خلافاً لذلك من قياسها بمقدار كل من التكلفة للمستهلكة والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر في كل مرة يتم فيها إعادة شراء السند.

أما - في الحالات مثل تلك المبينة في الفقرة السابقة ضمن أجل تخصيص الأصول لمالية وإلتزامات لمالية عند الاعتراف الأولى يقوم قياسها بالقيمة للعائلة من خلال الأرباح أو الخسائر من الممكن أن يلقى أو يظل إلى حد كبير من عدم الاتساق في قياس أو الاعتراف وينتج معلومات أكثر ملاءمة ، والأغراض العملية لا تحتاج المنشأة أن تدخل في جميع الأصول والإلتزامات لتنى تتسبب في نشوء عدم الاتساق في قياس أو الاعتراف في نفس الوقت بالضبط ، ويسمح بتأخير معقول شريطة أن تحدد كل معاملة بالقيمة للعائلة من خلال الأرباح أو الخسائر عند الاعتراف الأولى بها ، وفي ذلك الوقت أية معاملات متبقية يتوقع حدوثها .

أث-٤- ليس من المقبول فقط تخصيص بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تنسب في 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 يتجم عنه معلومات أكثر ملائمة ؛ غير أنه سيكون مقبولا فقط تخصيص بعضاً من عدد من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية لمعاملة إذا كان إجراء ذلك يحقق انخفاضاً كبيراً (ومن المحتمل تخصيصاً أكبر من التخصيصات الأخرى المسموح بها) في عدم الإتساق ، فعلى سبيل المثال : لتفترض أن المنشأة لها عدد من الإلتزامات المالية المماثلة تبلغ ١٠٠ (٩) وعدد من الأصول المالية لمعاملة مقدارها ٥٠ ، ولكن يتم قياسها على أساس مختلف ، يمكن للمنشأة أن تختص إلى حد كبير من عدم الإتساق في القليلين بين تخصص عدد الاعتراف الأولى لجميع الأصول ولكن فقط بعض الإلتزامات (على سبيل المثال : إلتزامات فردية مجموعها تكلي ٤٥) لها 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 في هذا المثال تخصيص إلتزام واحد أو أكثر بكامله ، ولا يمكنها أن تخصص إما عنصراً من الإلتزام (على سبيل المثال : التغيرات في القيمة التي تعزى فقط لمخاطر واحدة ، مثل التغيرات في سعر الفائدة القياسي) أو نسبة (أي نسبة مئوية) من الإلتزام .

الفقرة ٩٠ (ب) (٢) : تدل مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما وأدونها يقيم على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطر موثقة أو استراتيجية إستثمار .

أث-٥- يمكن للمنشأة أن تدير وتقيم مجموعة من الأصول المالية والإلتزامات المالية أو كليهما بطريقة بحيث يؤدي قياس المجموعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أعلى معلومات أكثر ملائمة ، ولتركيز في هذه الحالة هو على الطريقة التي تدير وتقيم بها المنشأة الأداء ، وليس على طبيعة الأنواع المالية .

أث-٦- تبين الأمانة التالية متى يمكن استيفاء هذا الشرط ، وفي جميع الحالات يمكن للمنشأة إستخدام هذا الشرط لتخصيص أصول مالية أو إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فقط إذا استوفت المبدأ الوارد في الفقرة ٩٠ (ب) (٢) .

(٩) في هذا المعيار للمبادئ القياسية محمية : بريدنك عملة -

(أ) المنشأة هي منظمة Venture Capital Organization أو صندوق مشترك أو وحدة Unit Trust أو أن تكون طبيعة عملها مشابهة للاستثمار في الأصول المالية بهدف الربح من إجمالي عائدها على شكل فائدة أو أرباح أسهم والتغيرات في القيمة العادلة ، ويسمح محيل المحاسبة المصري رقم (١٨) إستثناء هذه الاستثمارات من نطاقها شريطة أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، ويمكن للمنشأة تطبيق نفس السياسة المحاسبية على الاستثمارات الأخرى التي تدار على أساس إجمالي العائد ولكن نفوذها المؤثر عليها غير كاف لأن تكون ضمن نطاق محيل المحاسبة المصري رقم (١٨).

(ب) المنشأة لها أصول مالية وإلتزامات مالية تشترك في مخاطر واحدة أو أكثر ، وهذه المخاطر تدار وتقيم على أساس القيمة العادلة حسب سياسة موقفة لإدارة الأصول والإلتزامات ، وقد يكون العمل على تلك منشأة أصدرت " منتجات هيكلية " تحتوي على مشتقات ضمنية متعددة وتكبر للمخاطر فللإنجزة على أساس القيمة العادلة يستخدم مزيج من أدوات مالية مشتقة وغير مشتقة ، ومن الممكن أن يكون العمل على تلك المنشأة التي تصدر قروضاً ذات سعر فائدة ثابت وتكبر مخاطر الفائدة القياسية باستخدام مزيج من أدوات مالية مشتقة وغير مشتقة .

(ج) المنشأة شركة تأمين تملك محفظة أصول مالية وتدير هذه المحفظة من أجل زيادة إجمالي دخلها (أي الفائدة سار أرباح الأسهم والتغيرات في القيمة العادلة) وتقيم أدائها بناءً على هذه الأصول ، ومن الممكن الاحتفاظ بالمحفظة لدعم إلتزامات محددة أو حقوق ملكية أو كليهما ، وإذا تم الاحتفاظ بالمحفظة لدعم إلتزامات محددة فإنه يمكن تحقيق الشرط الوارد في الفقرة ٩٠(ب)(٢) للأصول بغض النظر عما إذا كانت شركة التأمين تكبر كذلك وتقيم الإلتزامات على أساس القيمة العادلة ، والشرط الوارد في الفقرة ٩٠(ب)(٢) يمكن تحقيقه عندما يكون هدف شركة التأمين زيادة إجمالي العائد على الأصول على المدى الأطول حتى ولو كانت المبالغ الممنوعة لأصحاب العقود المشتركة تعتمد على عوامل أخرى مثل مبلغ المكاسب المحققة في فترة قصير (على سبيل المثال سنة واحدة) أو أنها خاضعة لتصرف شركة التأمين .

أي كما ورد أعلاه يعتمد هذا الشرط على الطريقة التي تدير وتقيم بها المنشأة أداء مجموعة الأدوات المالية محل الدراسة ، ونجاء لذلك (مع مراعاة متطلب التخصيص عند الاعتراف الأولي) فإن المنشأة على تخصيص الأدوات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بناءً على هذا الشرط عليها أن تخصص كذلك كافة الأدوات المالية المؤهلة التي تدار وتقيم سماً .

أث- إن مستندات استراتيجية المنشأة ليست بحاجة أن تكون شاملة ولكن يجب أن تكون كافية لإظهار استيفاء الفقرة ٩٠(ب)(٢)؛ وهذه المستندات ليست مطلوبة لكل بند فردي ولكن من الممكن أن تكون على أساس المحفظة ، فعلى سبيل المثال : إذا كان أداء النظام الإداري لإدارة ما - كما هو معتمد من قبل موظفي الإدارة فرئيسيين يظهر بوضوح أن أدائها مقيم على أساس إجمالي لعائد قبله لا يتطلب مستندات أخرى لإظهار استيفاء الفقرة ٩٠(ب)(٢)-.

سعر الفائدة الفعلي

أث-٥ في بعض الحالات يتم اقتناء الأصول المالية بخصم كبير يعكس للفاسلر الانتصافية المتكبدة ، وتقوم المنشآت بإدراج خسائر الائتمان المتكبدة ضمن لتفتقات النقدية المقدرة عند حساب معدل الفائدة الفعلي.

أث-٦ عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية ، تقوم المنشأة بشكل عام باستهلاك أية أتعاب ومخالفات النقاط المنفوعة أو المحصلة وتكاليف المعاملات والعلاوات أو الخصومات الأخرى المدرجة عند حساب سعر الفائدة الفعلي على مدار العمر المتوقع للأداة ، إلا أنه تستخدم فترة أقصر إذا كانت هذه هي الفترة التي ترتبط بها الأتعاب أو النقاط المنفوعة أو المحصلة أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو الخصومات ، ويكون الأمر كذلك عند إعادة تسعير المتغير الذي ترتبط به الأتعاب ونقاط المنفوعة أو المحصلة وتكاليف المعاملة والعلاوات والخصومات طبقاً لأسعار السوق وطبقاً للاستحقاق المتوقع للأداة المالية. وفي مثل هذه الحالة فإن فترة الاستهلاك المناسبة هي الفترة التي تلي تاريخ إعادة تسعير هذا ، على سبيل المثال إذا كانت العلاوة أو الخصم على الأداء العالية ذات السعر للمعوم تعكس فائدة مستحقة على الأداة منذ تاريخ آخر مداد للفائدة أو تغيرات في أسعار السوق حيث تم إعادة تعديل سعر الفائدة للمعوم طبقاً لأسعار السوق، عندئذ يتم استهلاك هذه العلاوة أو الخصم من التاريخ التالي لإعادة تعديل سعر الفائدة للمعوم 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) طبقاً لأسعار السوق ، إلا أنه إذا نشأت العلاوة أو الخصم عن تغير في الائتمان الموزع على السعر للمعوم 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.

أث-٧- بالنسبة للأصول والالتزامات المالية ذات التغير المستمر المعلوم فإن إعادة تقدير التغيرات التقديرية لتعكس حركة أسعار السوق الموقوفة للتقديرات تعدل عن معدل الفائدة الفعلي ، وإذا تم الاعتراف بالأصل أو الالتزام المالي فبذلك له سعر محرم أولياً يميل مع معدل الأصل لرصيد الدين أو المدين عند الاستحقاق فإن إعادة تقدير مدفوعات الفوائد المستقبلية لا يكون لها أي تأثير هام عادة على القيمة التقديرية للأصل أو الالتزام.

أ٨- إذا قامت المنشأة بمراجعة تقديرات المنفوعات أو المفوضات فهي تقوم بتسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المالي (أو مجموعة الأدوات المالية) لإظهار المنفقات النقدية المقررة الفعلية والتي تم مراجعتها ، وتقوم المنشأة بإعادة حساب القيمة الدفترية وذلك بحساب القيمة الحالية للمنفقات النقدية المستقبلية المتوقعة في تاريخ سعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية أو - عندما ينطبق ذلك - سعر الفائدة الفعلي المعدل محسوباً طبقاً للفقرة ٩٣ ويتم الاعتراف بالتسوية كإيراد أو مصروف في الأرباح أو الخسائر. إذا كان الأصل المالي قد أعيد تقييمه طبقاً للفقرات ٥٠، ٥١ أو ٥٥، وقامت المنشأة لاحقاً بزيادة تقديراتها من تحصيلات النقدية المستقبلية كنتيجة لزيادة القدرة على تحصيل هذه المتحصلات النقدية يتم الاعتراف بتأثير هذه الزيادة كنسوية لمعدل الفائدة الفعلي من تاريخ لتغيير في التقدير وليس كنسوية على الرصيد الدفترى للأصل في تاريخ تغير التقدير .

المصطلحات

أنت ٩- تتمثل الأمثلة النمطية لمتشغلت في عقود للمبادلات والخيولات والعقود الأجلة، وعادة ما يكون للأداة المالية المشتقة قيمة إسمية تتمثل في مبلغ من المال أو عدد من الأسهم أو عدد من النقاط لأوزان أو قيم أو النقاط الأخرى المحددة في العقد ، إلا أن الأداة المشتقة لا تتطلب من حاملها أو المكتب فيها أن يستثمر للقيمة الإسمية أو يحصل عليها في بداية العقد ، وكبديل لذلك قد تتطلب الأداة المشتقة سداد مبلغ ثابت أو متغير (ولكن دون أن يتناسب لتغيير مع التغير الحاصل في الورقة المالية الأساسية) ، نتيجة لبعض الأحداث المستقبلية غير المرتبطة بالقيمة الإسمية ، على سبيل للمثال : قد يتطلب العقد سداد مبلغ ثابت قيمته ١٠٠ في حالة زيادة سعر الفليور عن مدة ٩ شهور بقيمة ١٠٠ نقطة لاسمية ويكون هذا العقد أداة مشتقة حتى ولو كانت القيمة الاسمية غير محددة .

أ١٠- يتضمن تعريف الأداة المشتقة في هذا المعيار العقود المسددة بإجمالي القيمة من طريق تقديم النقد الأساسي (على سبيل المثال عقد أجل لشراء أداة دين ذات عائد ثابت) ، ويجوز أن يكون لدى المشتاة عقد لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بالمصافي نقداً 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 طبقاً لشروط الاستخدام أو الشراء أو البيع المتوقعة للمشتاة (راجع الفقرات من ٥٠ في ٧٠ من المعيار).

أ١١- تشمل إحدى الخصائص المحددة للأداة المشتقة في أن لها صافي استثمار أولي أقل من المطلوب لأغراض أخرى من العقود المتوقعة أن تكون لها استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق ، وبغية عقد الخوّل بهذا التعريف لأن العائد تكون أقل من الاستثمار المطلوب للحصول على الأداة المالية الأساسية التي يرتبط بها المعيار ، وبغية عقد مبدئة للعملة SWAP الذي يتطلب استبدالاً مبدئياً لعملة مختلفة لها قيم عائدة مساوية بهذا التعريف حيث إن له صافي استثمار أولي يعادل صفراً.

أ١٢- ينتج عن الشراء أو البيع بالطريقة المعادة لربط سعر ثابت بين تاريخ التعامل وتاريخ السداد الذي يفي بتعريف الأداة المشتقة . إلا أنه بسبب قصر مدة الارتباط فإنه لا يتم الاعتراض به كدواء مالية مشتقة ويقع هذا المعيار محاسبة خاصة من هذه العقود التي تتم بطريقة معادة (راجع الفقرة ٣٨ من المعيار والفقرات من أ٥٣ إلى أ٥٦).

أ١٣- يشير تعريف الأداة المشتقة إلى التغيرات غير المالية غير المرتبطة بأي طرف في العقد وتتضمن هذه التغيرات مؤشر خسائر الزلازل في منطقة معينة ومؤشر درجات الحرارة في مدينة معينة ، أما التغيرات غير المالية الخاصة بأحد أطراف العقد فتتضمن حدوث أو عدم حدوث حريق يضر أو يدمر الأصل الخاص بهذا الطرف ، ويرتبط التغير في القيمة للعائلة للأصل غير المالي بالمالك إذا كانت القيمة المعادلة تعكس ليس فقط للتغيرات في أسعار السوق عن هذه الأصول (متغير مالي) ولكن أيضاً حالة الأصل غير المالي المحدد المحفوظ به (متغير غير مالي) ، وعلى سبيل المثال إذا كان ضمان القيمة للتخريدية لمسيارة معينة يعرض الضامن لمخاطر التغيرات الناتجة عن الحالة المالية للسيارة عندئذ يكون التعبير في هذه القيمة للتخريدية خاص بمالك السيارة.

تكاليف المعاملات

أ١٣- تتضمن تكاليف المعاملات الأتعاب والعمولات المدفوعة للوكلاء (ويشمل ذلك الموظفين الذين يعملون كوكلاء بيع) والمستشارين والمساهمة والتجار والضرائب التي تفرضها الجهات التنظيمية والبورصات ومراقب ورسم نقل الملكية ولا تتضمن تكاليف للمعاملات للعلاوات أو خصومات المدبونية أو التكاليف التمويلية أو للتكاليف الإدارية للاذخيرة أو تكاليف الجبلة.

الأصول والالتزامات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة

أ١٤- 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 في خلعش للمتاجرة .

أ١٥- تتضمن الالتزامات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة ما يلي:

(أ) للقرارات مشتقة لا تتم المحاسبة عنها كدوات تغطية.

و(ب) للقرارات بتقديم أصول مالية مقترضة بواسطة بائع على المكشوف (أي إنشاء بيع أصولاً مالية قد اقترضتها ولم تملكها بعد).

و(ج) للقرارات مالية يتم تكديدها بنية إعادة شرائها في المدى القريب (على سبيل المثال أدلة مديونية مقيدة بالبورصة قد تقوم الجهة المصدرة باسترجاعها في المدى القريب اعتماداً على التغيرات في القيمة العادلة).

و(د) للالتزامات المالية التي تمثل جزءاً من محفظة الأدوات المالية للمعدة التي تدار معاً والتي يوجد مؤشر ودليل يفيد وجود نمط قريب لتحقيق ربحية قصيرة المدى. وحقيقة أن الالتزام يستخدم لتمويل لنشطة متاجرة لا تجعل في حد ذاتها هذا الالتزام محتفظ به لغرض المتاجرة.

الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق

أ١٦ لا يعتبر أن لدى المنشأة نية إيجابية للاحتفاظ بأي استثمار في أصل مالي له تاريخ استحقاق ثابت حتى تاريخ الاستحقاق إذا:

(أ) كانت تتوى الاحتفاظ بالأصل لمدة غير محددة .

أو(ب) كانت المنشأة مستعدة لبيع الأصل للمالي (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 للتغيرات في الاستثمارات للمصلحة للبدلة والمقدد على هذه الاستثمارات والتغيرات في مصادر التمويل وشروطها والتغيرات في مخاطر فصلاات الأجنبية .

أو(ج) كان للجهة المصدرة الحق في سداد الأصل للمالي بقيمة أقل بكثير من التكلفة المستهدفة.

أ١٧- يمكن أن تفي أداة للميومية ذات سعر الفائدة المتغير بشروط الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق ولا يمكن أن تكون أدوات حقوق ملكية استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق لأن عسرها 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 العقود المشابهة).

بالنسبة لتعريف الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق فإن مبلغ التمديدات الثابتة أو القابلة للتحديد وتاريخ الاستحقاق المحدد يقصد بها أن الترتيب التعاقدى يحدد المبالغ وتواريخ السداد إلى المالك وذلك بالنسبة للمبالغ التي تستند من القوائد وأصل المبلغ على سبيل المثال ، ولا يمنع وجود خطر هام خاص بعدم السداد بتحويل الأصل للمالي كمحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق طالما أن الادفعات التعاقدية ثابتة أو قابلة للتحديد مع استثناء الشروط الأخرى للتحويل ، وإذا كانت شروط أداة الميومية لادئمة تنص على لفصل فوائد لمدة غير محددة ، عندئذ لا يمكن تبويب الأداة كمحتفظ بها حتى الاستحقاق نظراً لعدم وجود تاريخ استحقاق.

أ١٨- يتم استثناء شروط التحويل كاستثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق بالنسبة للأصل المالي القابل للاسترداد available بمعنى المعرفة للمصدر إذا كان حامله ينوي ولديه القدرة على امتلاكه حتى يتم استرداده أو حتى تاريخ الاستحقاق ، إمكانية قيام حامله باسترداد إجمالي قيمته الدفترية ، وتؤدي ممارسة المصدر لخيار الاسترداد ببساطة إلى تعجيل تاريخ استحقاق الأصل ، إلا أنه إذا كان الأصل للمالي قابلاً للاسترداد على أساس ينشأ عنه عدم استرداد حامله لإجمالي القيمة الدفترية، عندئذ لا يمكن تبويب الأصل للمالي كاستثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق ، وتأخذ المنشأة في اعتبارها أي علاوة تم سدادها و لية تكاليف معاملات مرسطة عند تحديد مدى إمكانية استرداد القيمة الدفترية بصفة جوهرية.

أ٢٩- كما بالنسبة للأصل المالي الذي يمكن إعادته للجهة المصدرة (أي يكون لحامته الحق في مطالبة المصدر بسداد أو استهلاك قيمته قبل تاريخ استحقاق) فإنه لا يتم تبويبه كاستثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق لأن القول بسداد مقلد هذا الخيار في الأصل المالي لا يتفق مع نية الاحتفاظ بالأصل حتى تاريخ الاستحقاق .

أ٢٠- وبالنسبة لمعظم الأصول المالية تكون القيمة للعائلة هي القياس الأفضل من تكلفة المستهلكة . ويستثنى من ذلك عملية التبويب حتى تاريخ الاستحقاق . إلا إنه إذا كان لدى المنشأة نية إيجابية وقدره على الاحتفاظ بالأصل حتى تاريخ الاستحقاق وعندما تلقى تصرفات المنشأة بظلال من لشك حول نيتها وقدرتها على الاحتفاظ بهذه الاستثمارات حتى تاريخ الاستحقاق فإن الفقرة ٩ من الميعار تمنع استخدام هذا الاستثناء لفترة مفعولة من الزمن .

أ٢١- لا تقوم المنشأة بتقدير أي سيناريو يتخوي على كارثة مثل انهيارات على سحب الودائع من البنوك أو أي موقف مشابه يؤثر على المصدر وذلك عندما تقدر هل لديها نية إيجابية وقدره على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق أم لا .

أ٢٢- يمكن أن تقي عملية البيع قبل تاريخ الاستحقاق بما ورد في الفقرة ٩ من المعيار ، وبالتالي لا يطرح أي تساؤل بشأن نية المنشأة في الاحتفاظ باستثمارات أخرى حتى تاريخ الاستحقاق ، إذا كانت هذه قيميوعات ترجع إلى ما يلي :

(أ) تدهور كبير في الملاءة الائتمانية للجهة المصدرة ، على سبيل المثال البيع الذي يتبع تخفيض درجة التصنيف الائتماني عن طريق جهة تقييم خارجية ليس بالضروري أن يطرح تساؤلاً عن نية المنشأة في الاحتفاظ باستثمارات أخرى حتى تاريخ الاستحقاق إذا كان هذا الانخفاض مالياً على التدهور الجوهري في الملاءة الائتمانية للجهة المصدرة وذلك بالرجوع إلى التصنيف الائتماني عند الاعتراف الأولي ، ولعل إذا قامت المنشأة باستخدام التصنيفات الداخلية لتقدير المخاطر ، فإن التغيرات في هذه التصنيفات قد تساعد على تحديد اتجاهات المصدرة التي حدث لها تدهور جوهري في الملاءة الائتمانية بشرط أن يقدم منهج المنشأة في تحديد التصنيفات الداخلية ، والتغيرات في هذه التصنيفات قياس موضوعي وذات وموثق للجودة الائتمانية للجهات المصدرة ، وفي حالة وجود نزول على استبعاد قيمة الأصل (راجع الفقرتين ٥٨ ، ٥٩) فإن للتدهور في الملاءة الائتمانية يعتبر جوهرياً وكبيراً .

(ب) أي تغيير في قوانين الضرائب يلغي الإعفاء قصرياً أو يخفضه بشكل كبير بالنسبة للفائدة على الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق (ولكن ليس للتغيير في قانون الضرائب الذي يعدل أسعار الضرائب التي تطبق على إيرادات الفوائد) .

(ج) حدوث جميع أعمال كبيرة أو صغرى بيع كبيرة (مثل بيع قمار) تشتت بيع أو نقل ملكية استثمارات محفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وذلك للمعاق على الموقف المعاني لخطر سعر الفائدة أو سياسة خطر الائتمان (على الرغم من أن عملية جميع الأعمال تمنع لسيطرة المنشأة وأن التغييرات في محفظة الاستثمارات للمعاق على موقف خطر سعر الفائدة أو سياسة خطر الائتمان قد تكون ثابتة وليست متوقعة) .

(د) التغييرات في الشروط التشريعية والتنظيمية الذي يتبعه تعديل كبير في مكونات الاستثمار المسموح به أو قصي مستوى لأنواع معينة من الاستثمارات . ومن ثم اضطروا المنشأة للتصرف في الاستثمار للمحفظ به حتى تاريخ الاستحقاق.

(هـ) زيادة حصة في شروط ومتطلبات رأس المال الخاص بالصناعة من جهات تنظيمية تجعل للمنشأة تقوم بعملية خفض بيع الاستثمارات المحفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

(و) زيادة حصة في المتوسطات المرجحة للمخاطر الخاصة بالاستثمارات المحفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق المستخدمة لأغراض قانونية خاصة برأس المال المرتبط بالمخاطر .

أ٢٣- لا يكون لدى المنشأة قدرة ظاهرة على الاحتفاظ بالاستثمار في أصل مالي حتى تاريخ الاستحقاق يكون له تاريخ استحقاق ثبت إذا:

(أ) لم يكن لديها الموارد المالية لمتابعة للاستمرار في تمويل الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق.

أو (ب) كانت المنشأة خاضعة لقود 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 أ١٨) .

أ٢٤- يمكن أن توضع ظروفًا أخرى غير المنصوص عليها في الفقرات من أ١٦ في أ٢٣ لن المنشأة ليس لديها نية إيجابية أو قدرة على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق.

أ٢٥- تقوم المنشأة بتقدير قدرتها ونيتها في الاحتفاظ بالأصول حتى تاريخ الاستحقاق ليس فقط عند الاعتراف الأولي بهذا الأصول ولكن أيضا في كل تاريخ ميزانية لاحقة.

القروض والمديونيات

أ٢٦- من الممكن في وقت لاحق أن يفي أي أصل مالي غير مشق ذات مدفوعات ثابتة لو قليلة لتحديد (ويشمل ذلك أصول قروض والمديونيات والاستثمارات في أدوات مالية والودائع لدى البنوك) بتعريف قروض والمديونيات ، إلا أن الأصل المالي المسجل في سوق نشطة (مثل أداة المديونية المسجلة - راجع فقرة ١٧١) لا يجوز للتبويب كفرض أو مديونية . ويجوز تبويب الأصول المالية التي لا تفي بتعريف للقروض والمديونيات كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق إذا كانت تفي بشروط هذا التبويب (راجع فقرة ٩٠ و الفقرات من أ٢٩ في أ٢٥) ، وعند الاعتراف الأولي بالأصل المالي الذي يوجب كفرض أو مديونية ، يجوز للمنشأة أن تبويه كأصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو كاستثمار متاح للبيع .

للمشتقات الضمنية Embedded Derivatives (الفقرات من ١٠٠ إلى ١٣٠ من المعيار)

أ٢٧- إذا كان العقد الأصلي لا يتضمن تاريخ استحقاق صريح أو محدد مسبقاً ويمثل حصة متغيرة 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 فصلية 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.

أ٢٨- يتم فصل الأداة المشتقة الضمنية التي ليس لها خيار (مثل عقد SWAP أو العقد الأجل الضمني) عن العقد الأصلي على أساس شروطه الأساسية تصريحة أو ضمنية وذلك للوصول إلى قيمة عادلة له تعلن صفر عند الاعتراف الأولي .

وبتم فصل الأداة المشتقة الضمنية التي تعتمد على خيار (مثل خيارات البيع أو الشراء أو الحد الأدنى أو الأقصى أو التبادل) عن العقد الأصلي على أساس شروط الصريحة للخيار ، وتمثل القيمة التخيرية الأولية للأداة الأصلية للقيمة المتبقية بعد فصل الأداة المشتقة للضمنية .

أ٢٩- بشكل عام تتم معاملة المشتقات المتعددة الضمنية ضمن أداة واحدة كأداة مشتقة مركبة إلا أن المشتقات الضمنية المبوبة كحقوق ملكية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية : العرض") تتم لمحاسبة 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 لمحاسبة عنهم بصورة مستقلة عن بعضهم البعض.

أ٣٠- في الأمثلة التالية فإن الخصائص الاقتصادية والمخاطر الخاصة بالأداة المشتقة الضمنية ليست وثيقة الصلة بالمقد الأصلي (فقرة ١١' (أ)) وفي هذه الحالات - ومع افتراض استيفاء للشروط الواردة في فقره ١١' (ب) و(ج) - تقوم المنشأة بالمحاسبة عن الأداة كمشتقة الضمنية بصورة منفصلة عن المقد الأصلي.

(أ) خيار قبيل المتضمن في أداة والذي يمكن حاملها من أن يطلب من الجهة المصدرة إعادة امتلاك الأداة مقابل مبلغ نقدي أو أصول أخرى تختلف بذات على التغير في سعر أو مؤشر السعة أو حقوق الملكية لا بعد وثيق الصلة بأداة المديونية الأصلية .

(ب) خيار للشراء المتضمن في أداة حقوق ملكية والتي تمكن الجهة المصدرة من إعادة اقتناء أداة حقوق الملكية هذه بسعر محدد لا يحترق وثيق الصلة بأداة حقوق الملكية الأصلية من منظور حاملها (ما من منظور الجهة المصدرة فإن خيار الشراء يعتبر أداة حقوق ملكية بشرط استيفاء لهذا الترتيب طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)) وفي هذه الحالة يخرج عن نطاق هذا المعيار .

(ج) لا يعتبر الخيار أو الشرط التفاضلي لتمديد المدة المتبقية لتاريخ استحقاق أداة المديونية وثيق الصلة بأداة المديونية الأصلية ما لم يكن هناك تسوية إضافية لأقرب سعر مالي في السوق خاص بالمعقود وقت التمديد ، وإذا قامت المنشأة بإصدار أداة مديونية وقام حامل أداة المديونية بكتابة خيار شراء على أداة المديونية للتغير 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 القوائد أو أصل المبلغ المرتبط بمؤشر خاص بحق ملكية والمتضمنة في أداة مديونية أصلية أو عند تأمين يتم بموجبه جنولة مبلغ قوائد أو أصل للمبلغ على أدوات حقوق الملكية - وثيقة الصلة بالأداة الأصلية لأن المخاطر المتأصلة في الأداة الأصلية والأداة المشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(هـ) لا تعتبر محفوعات الفوائد والمبلغ الأصلي المرتبطة بمؤشر خالص بعلمة أساسية والمتضمنة في أداة مديونية أصلية أو عقد تأمين يعوجبه تتم جدولة الفائدة أو أصل المبلغ على سعر السلعة (مثل لأذهب) وثيقة الصلة بالأداة الأصلية لأن المخطر المتصلة في الأداة الأصلية والأداة المشتقة للصعوبة ليست متشابهة.

(و) لا تعتبر السمة الخاصة بتحويل أحد أنواع حقوق الملكية للمصنعة في أداة مديونية قابلة للتحويل وثيقة الصلة بأداة مديونية الأصلية في منظور حمل الأداة (أما من منظور الجهة المصدرة فإن خيار تحويل حقوق الملكية يعتبر أداة حقوق الملكية ويخرج عن نطاق هذا المعيار بشرط استيفائه لشروط هذا التوجيه طبقاً لمعيار المحاسبة المصري 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 خيار مقابل - في تاريخ كل ممارسة تتم - لتكلفة المستهلك لأداة المديونية الأصلية أو القيمة التخيرية لعقد التأمين الأصلي.

(٢) سعر ممارسة خيار السداد المقدم يعرض المفروض بمبلغ يصل إلى القيمة التعاقدية تقريباً للفائدة التي تم خسارتها على باقي مدة العقد الأصلي. والفائدة التي تم خسارتها هي حاصل أصل المبلغ المنطوق مقدماً مضروباً في فرق سعر الفائدة . و الفرق سعر الفائدة هو زيادة معدل الفائدة الفعلي للعقد الأصلي عن سعر الفائدة الفعلي الذي ستحصل عليه المنشأة في تاريخ السداد القديم أو قامت بإعادة استثمار المبلغ الأصلي المستمر مقدماً في عقد مماثل لفترة للعقد الأصل المتبقية .

ويتم عمل تقدير ما إذا كان خيار الشراء أو البيع وثيق الصلة بعقد المديونية الأصلي وذلك قبل فصل عنصر حقوق الملكية الخاصة بأداة دين قابلة للتحويل وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) .

(ح) لا تعتبر المشتقات الائتمانية للمتضمنة في أداة مديونية أصلية وتسمح لطرف واحد (المستفيد) بتحويل خطر الائتمان الخالص 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.

أ٣١- ومن كلمة الأداة المالية المركبة Hybrid Instrument ، الأداة المالية التي تعطي لمعاملها حق الرجوع الأداة المالية للجهة المصدرة مقابل مبلغ تقدي أو أصول مالية

أخرى تختلف على أساس التغير في مؤشر السلة أو حقوق الملكية الذي قد يزداد أو ينخفض (أداة مالية puttable) ، وما لم تتم لمجهة المصدرة عند الاعتراف الأولى بتبويب الأداة في puttable كالتزام مالي بقيمة العائدة من خلال الأرباح أو الخسائر، فعليه فصل الأداة كمشتقة الضمنية (أي للمبلغ الأصلي للمجدول) طبقاً لفقرة "١١" من المعيار نظراً لأن هذه الأداة هي أداة مديونية طبقاً للفقرة "٢٧" والسلم الأصلي للمجدول لا يرتبط بشكل وثيق بأداة المديونية الأصلية طبقاً للفقرة "٣٠ (أ)" ، ونظراً لأن مبلغ السداد الأصلي يمكن أن يزداد أو ينقص فإن الأداة المشتقة الضمنية هي أداة مشتقة بدون خيار والتي تتحول قيمتها تبعاً للتغير الأساسي .

أ٢٢- في حالة الأداة المالية الـ puttable التي يمكن إرجاعها في أي وقت مقابل مبلغ مقدي يساوي حصة نسبية لصافي قيمة أصول المنشأة (مثل وحدات صناديق الاستثمار الخلفية المفتوحة أو بعض المنتجات الاستثمارية المرتبطة بالوحدات)، فإن تأثير فصل الأداة كمشتقة لظنية والمحاسبية عن كل عنصر هو قياس الأداة المشتركة بمبلغ الاسترداد المستحق في تاريخ الميزانية إذا لم حامل الأداة بممارسة حقه في إرجاع الأداة للمجهة المصدرة.

أ٢٣- ترتبط الخصائص الاقتصادية والمخاطر الخاصة بأداة مشتقة ضمنية ارتباطاً وثيقاً بالخصائص الاقتصادية والمخاطر الخاصة بالعقد الأصلي في الأمثلة التالية والتي لا تقوم فيها المنشأة بالمحاسبة عن الأداة المشتقة الضمنية بطريقة منفصلة عن العقد الأصلي:

(أ) الأداة كمشتقة 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 مثل لفائدة أو عقد تأمين يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالعقد الأصلي ما لم يتم تسوية الأداة المشتركة بطريقة لا يستلزم حامل الأداة من خلالها استرداد إجمالي استثماره المعترف به بصفة أساسية أو أن تقوم الأداة كمشتقة على الأكل بمضاعفة سعر الفائدة الأولى على كامل العقد الأصلي أو تؤدي إلى معدل عائد يساوي على الأكل ضعف عائد السوق بالنسبة للعقد بنفس الشروط للوردة في العقد الأصلي .

(ب) يرتبط الحد الأدنى Floor أو الأعلى CAP المتضمن لسعر فائدة على عقد مديونية أو عقد تأمين ذو ارتباط وثيق بالعقد الأصلي بشرط أن يكون الحد الأعلى مساوياً لسعر

لغاية في السوق أو يتجاوزها ، ويكون الحد الأدنى مساو لمصر الفائدة في السوق أو أقل منه عند إصدار العقد ويعمل ترتبط الشروط والأحكام الواردة في عقد شراء أو بيع لصل (سلعة أساسية) والتي تحدد حداً أعطي وحداً فني للمصر الذي يسند أو يحصل للأصل ارتباطاً وثيقاً بالعقد إذا كان الحد الأعلى والحد الأدنى لا يحققان ربحية في القدية ولم يتم دعمهما .

(ج) ترتبط الأداة المشتقة الضمنية بالعملة الأجنبية التي تقدم سلسلة من مدفوعات الفوائد والمبالغ الأصلية بالعملة الأجنبية والمضمنة في أداة مديونية أصلية (سند مزدوج العملة) أو ربطاً وثيقاً بأداة مديونية الأصلية ولا تنفصل هذه الأداة المشتقة عن العقد الأصلي لأن معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) - أقل لتغيرات 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 يمثل عقد شراء أو بيع بند غير مالي مخوم فيه المصر بالعملة الأجنبية (ارتباطاً وثيقاً بالعقد الأصلي بشرط أن تكون غير مدعومة ولا تتضمن خياراً وتتطلب مدفوعات مقومة بالحد العملات الأتية :

(١) عملة التعامل لجزء جوهري من العقد .

أو (٢) العملة التي من اعتماد أن يقوم بها سعر المنتج أو الخدمة المقدمة 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 للعملة (على سبيل المثال عملة معتبرة نسبياً ومندولة في المعاملات التجارية المحلية والتجارة الخارجية) .

(هـ) يرتبط خيار المدد للعقد للضمني في بند يضم فوائد فقط أو مبلغ أصلي فقط ارتباطاً وثيقاً بالعقد الأصلي بشرط أن يكون العقد الأصلي :

(١) نتج أولاً عن فصل حق الحصول على التدفقات النقدية التعاقدية للأداة المالية فني في حد ذاتها لا تتضمن أداة مشتقة ضمنية .

و (٢) لا يتضمن أية شروط غير موجودة في عقد المديونية الأصلي .

(و) ترتبط الأداة المنشأة الضمنية في عقد لجار أصلي ارتباطاً وثيقاً بالأداة الأصلية (١) كانت الأداة المنشأة الضمنية هي:

(١) مؤشر يرتبط بالتضخم مثل مؤشر مدفوعات الإيجار بالنسبة لمؤشر سعر المستهلك (مشرط أن يكون المقدر 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 فولد متغيرة .

(ز) ترتبط السمة للربطة للوحدة المتضمنة أداة مالية أصلية أو عقد تأمين أصلي لارتباطاً وثيقاً بالأداة الأصلية أو العقد الأصلي إذا كانت المدفوعات المقومة للوحدة تقاس بقيمة للوحدة الحالية التي تعكس القيم للعائلة لأصول الصندوق ، والسمة للربطة للوحدة هي مصطلح تعاقدي يتصلب مدفوعات مقومة بوحدات صندوق استثمار داخلي أو خارجي.

(ح) ترتبط الأداة المشتقة في عقد للتأمين يرتبطاً وثيقاً بعقد التأمين الأصلي إذا كانت الأداة مشتقة 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).

أ٣٣- عندما تصبح المنشأة طرفاً لأداة مركبة تحتوي على مشتقة واحدة أو أكثر فإن الفقرة ١١٠ تتطلب أن تحدد المنشأة أية مشتقة مستترة في هذه الأداة ، وتقيم ما إذا كان من المطلوب فصلها عن العقد الأصلي ، وبالنسبة للمشتقات الضمنية التي يطلب فصلها يتم قياس المشتقات بالقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وفيما بعد ، ومن الممكن أن تكون هذه المشتقات أكثر تعقيداً أو بنجم عنها قياسات أقل موضوعية من قياس الأداة بأكملها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، ولهذا السبب يسمح هذا المعيار أن تخصص الأداة بأكملها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

أ٣٣ب- من الممكن استخدام هذا التخصص سواء كانت الفقرة ١١٠ تتطلب فصل المشتقات الضمنية عن العقد الأصلي أو تمنع هذا الفصل ، غير أن الفقرة ١١٠(أ) لا تقرر تخفيض الأداة المركبة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر في الحالات المبينة في الفقرة ١١٠(أ) ، (ب) لأن إجراء ذلك لن يقلل من التعقيد أو يزيد لموضوعية .

الاعتراف و الاستبعاد من النفقات (الفقرات من ١١' إلى ٤٢' من المعيار)

الاعتراف الأولي (فقرة ١٤' من المعيار)

أ٢٤- نتيجة للمبدأ الوارد في الفقرة ١٤' من المعيار تعترف المنشأة بجميع حقوقها والتزاماتها المتعددة بموجب المشتقات في الميزانية كأصول والتزامات على التوالي فيما عدا المشتقات التي تمتع المحاسبة عن التنازل عن الأصول كمبيعات (راجع الفقرة أ٢٩) وإذا كان التنازل عن الأصل المالي لا يؤول لاستبعاده من قوائم لا يقوم الطرف المتنازل إليه بالاعتراف بالأصل المتنازل عنه كأصل (راجع الفقرة ٥٠') .

أ٢٥- فيما يلي أمثلة عن تطبيق هذا المبدأ الوارد في الفقرة ١٤' من المعيار .

(أ) يتم الاعتراف بالأرصدة المدينة والدائنة غير المشروطة كأصول أو لتزامات عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد وبالتالي يكون لها حق قانوني في الحصول على فدية أو عليها التزام قانوني لسداد مبالغ نقدية .

(ب) بشكل عام لا يتم الاعتراف بالأصول التي يتم الحصول عليها والتزامات التي يتم تكديدها نتيجة لارتباط مؤكد شراء أو بيع بضاعة أو خدمات حتى يقدم أحد الأطراف على الأقل بالأداء طبقاً للعقد، على سبيل المثال فإن المنشأة التي تتلقى طلبات مؤكدة لا تعترف بشكل عام بالأصل (والمنشأة التي تصدر الطلب لا تعترف بالالتزام) في وقت الارتباط ولكنها تزجل الاعتراف به حتى يتم شحن البضاعة أو تقديم الخدمات المطلوبة ، وإذا كان الارتباط المؤكد لبيع أو شراء يتود غير مالية يقع ضمن نطاق هذا المعيار طبقاً للفقرات من ٥٠' إلى ٧' من المعيار ، يتم الاعتراف بصافي قيمته للعائلة كأصل أو التزام في تاريخ الارتباط (راجع (ج) لنظام) .

بالإضافة إلى ذلك إذا تم تبويب ارتباط مؤكد غير معترف به كجند مغطى في عملية قيمة عادلة ، فإن أي تغير في صافي القيمة للعائلة يحزى للخطر المنطقي يتم الاعتراف به كأصل أو التزام بعد بداية العملية (راجع الفقرتين ٩٣' ، ٩٤' من المعيار) .

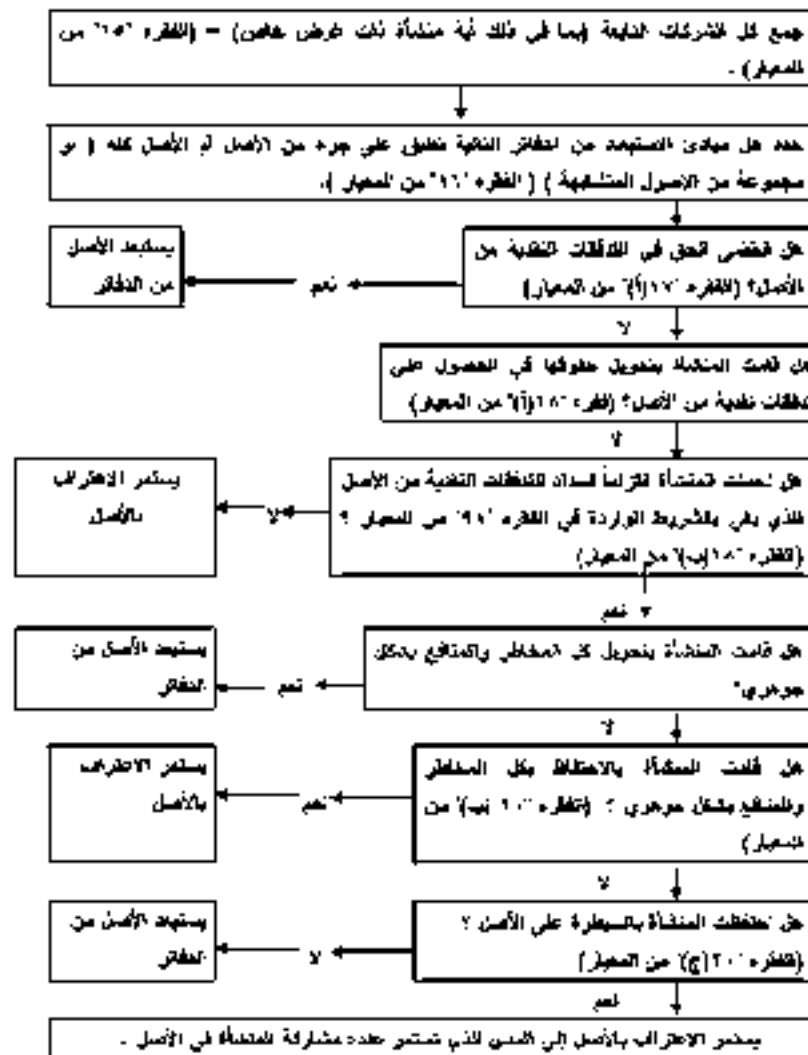
(ج) يتم الاعتراف بالعدد الأقل الذي يقع ضمن نطاق هذا المعيار (راجع الفقرات من ٢' إلى ٧' من المعيار) كأصل أو التزام في تاريخ الارتباط ونسب في تاريخ وقوع التسوية وعندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد أجل غالباً ما تكون القيمة للعائلة للحقوق والتزامات مسؤولية وبالتالي لصافي القيمة للعائلة للعدد الأقل هي صفر وإذا لم تكن القيمة للعائلة للحقوق والتزامات تساوي صفر ، يتم الاعتراف بالعدد كأصل أو التزام .

(د) يتم الاعتراف بعقود الخيارات التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار (راجع الفقرات من ٢٢ إلى ٢٧ من المعيار) ككسول أو التزامات عندما يصبح حامل الأداة أو لمكتب فيها طرفاً في العقد .

(هـ) لا تعتبر المعاملات المستقلة للمخططة بغض النظر عن درجة احتمالية أصولاً أو التزامات لأن المنشأة لم تصبح طرفاً في العقد بعد .

استبعاد الأصل المالي من التفاضل (الفقرات من ١٥ إلى ٣٢ من المعيار)

أ٣٦- 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 التعاقدى لسداد تدفقات نقدية لوحد أو أكثر من المستفيدين (الفقرة ١٨ (ب) من المعيار).

أ٣٧- يحدث الموقف المحدد في الفقرة ١٨ (ب) () عندما تحتفظ المنشأة بحقوقها التعاقدية للحصول على تدفقات نقدية من الأصل المالي مع تحمل الالتزام التعاقدى لسداد تدفقات نقدية لوحد 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 يمتلكها وتقدم خدمة هذه الأصول المالية ، وفي هذه الحالة تتأهل الأصول المالية للاستحالة من الدفائر إذ تم استيفاء الشروط الواردة في فقرات ١٩* و ٢٠* .

أ٣٨- عند تطبيق الفقرة ١٩* ، قد تكون المنشأة على سبيل المثال هي الجهة المنشأة للأصل المالي أو قد تكون مجموعة تتضمن منشأة ذات غرض خاص مجموعة قامت باقتناء الأصل المالي وتقوم بسداد تدفقات نقدية للغير من المستثمرين من غير نوي الخلافة .

تقيم تحويل مخاطر ومنافع الملكية (الفقرة ٢٠* من المعيار).

أ٣٩- لمطة عن متى تقوم المنشأة بتحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية:

(أ) البيع غير المشروط للأصل المالي.

(ب) بيع الأصل المالي مع خيار إعادة شرائه بالقيمة المعذلة وقت إعادة الشراء.

(ج) بيع الأصل المالي مع خيار البيع والشراء بدون أرباح (الخيار بدون أرباح هو خيار قذي من غير المحتمل تحقيق ربحية منه) .

أ٤٠- لمطة عن متى تحتفظ المنشأة بجميع مخاطر ومنافع الملكية:

(أ) معاملة البيع أو إعادة الشراء عندما يكون سعر إعادة الشراء ثابتاً أو سعر البيع مضيقاً عليه عند المفروض.

(ب) عقد إرضاء لوراء مالية.

(ج) بيع الأصل المالي مع إيجالي Return SWAP الذي يحول التعرض لمخاطر السوق مرة أخرى إلى المنشأة.

(د) بيع الأصل المالي مع خيار البيع أو شراء قذي ينطوي على أرباح كبيرة (الخيار قذي ينطوي على أرباح هو الخيار الذي من غير المحتمل أن ينتهي أجله دون تحقيق ربحية).

و(هـ) بيع مديونيات قصيرة الأجل تضمن فيها المنشأة تعريض المتبرع إلىه عن الضائر الائتمانية المحتمل حدوثها.

أنت ٤٦- إذا رأت المنشأة أنه نتيجة للتحويل قد قامت بتحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية لجوهرية الخاصة بالأصل للمحول في 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 المالي

أنت ٤٧- 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 للمحول يتم تداوله في سوق نشطة حيث يكون الطرف للمحول إليه القدرة على إعادة شراء الأصل المحول من السوق إذا احتاج إلى إرجاع الأصل للمنشأة، على سبيل المثال قد يكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع أصل محول إذا كان الأصل للمحول يخضع لخيار يسمح للمنشأة بإعادة شراؤه ولكن يستطيع للمحول إليه عن الفور للحصول على الأصل للمحول في السوق عند ممارسة الخيار ولا يكون للمحول إليه قدرة عملية على بيع الأصل للمحول إذا احتفظت المنشأة بهذا الخيار ولم يستطع المحول إليه على الفور للحصول على الأصل للمحول في السوق إذا قامت المنشأة بممارسة الخيار.

أنت ٤٨- يكون لدى المحول إليه القدرة العملية لبيع الأصل للمحول فقط إذا استطاع بيع الأصل المحول كلية لطرف غير ذي علاقة وكان قادراً على ممارسة ذلك بصفة لاحدية دون فرض أية قيود إضافية على التحويل ويملكه بالطرح بمعنى هو قدرة المحول إليه فعلية وليس للحقوق التعاقدية التي تتعلق بماذا يفعل تجاه الأصل للمحول 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) قدرة على التصرف في الأصل للمحول ليس لها أي تأثير فعلي في حالة عدم ممارسة هذا الحق بحرية ولهذا السبب:

(١) يجب أن تكون فترة المحول إليه على التصرف في الأصل للمحول مستقلة عن تصرفات الآخرين (أي أنها يجب أن تكون فترة أحادية من جانب واحد).

و(٢) يجب أن يكون للمحول إليه قادراً على التصرف في الأصل للمحول دون الحاجة إلى إلحاق شروط مفيدة لعملية التحويل (على سبيل المثال شروط تتعلق بكيفية خدمة الأصل الذي يمثل للفروض أو وجود خيار بمنح المتنازل إليه من إعادة شراء الأصل).

أ٤٤- عدم احتمال قيام المتنازل إليه ببيع الأصل للمحول لا يعني في حد ذاته احتفاظ المحول بالسيطرة على الأصل للمحول ، إلا أنه إذا كان خيار أو ضمان لبيع يفيد المتنازل إليه من بيع الأصل للمحول عندئذ يكون المتنازل قد احتفظ بالسيطرة على الأصل للمحول ، على سبيل المثال إذا كان خيار أو ضمان لبيع يمثل قيمة كبيرة فإنه يفيد للمتنازل إليه في بيع الأصل للمحول لأن المتنازل إليه لن يستطيع بيع الأصل للمحول عملياً للغير دون إلحاق خيار مشابه أو شروط أخرى مفيدة وبدلاً من ذلك يقوم المحول إليه بالاحتفاظ بالأصل للمحول حتى يحصل على مبلغ بموجب خيار لبيع أو للضمن ، وفي هذه الأحوال ، يكون المتنازل قد احتفظ بقتضه على الأصل للمحول.

لتحولات المؤهلة للاستيفاء من الفئات

أ٤٥- قد تحتفظ المنشأة بجزء من مدفوعات الفوائد على الأصول المحولة كتعويض عن خدمة هذه الأصول ويتم توزيع هذا الجزء من مدفوعات الفوائد الذي يتنازل عنه المنشأة عند إنهاء أو تحويل عقد الخدمة على الأصل أو الالتزام المتعلق بالخدمة ، أما الجزء الخاص بمدفوعات الفوائد الذي لا يتنازل عنه المنشأة فيتمثل في فائدة مدينة interest - only strip receivable على سبيل المثال إذا تم تقم المنشأة بالتنازل عن لية فائدة عند إنهاء أو تحويل عقد الخدمة فإن هامش الفائدة يتمثل في فائدة مدينة interest - only strip receivable ولأغراض تطبيق الفقرة "٢٧" فإن القيم للعدة للأصول الخدمية والفائدة المدينة interest-only strip receivable تستخدم لتوزيع القيمة النظرية للرصيد للمدين بين الجزء المستفيد من الأصل والجزء الذي يستمر الاعتراف به ، وإذا لم تكن هناك ألعاب خدمة محددة أو ألعاب يتم الحصول عليها وتكون متوقعة تعويض المنشأة عن تقديم للخدمة ، عندئذ يتم الاعتراف بالالتزام بداء الخدمة بالقيمة للعدة.

أ٤٦- عند تقدير القيم للعائنة للجزء المستمر الاعتراف به والجزء للمستبعد لأغراض تطبيق فقرة ٢٧٠ تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات قياس القيمة للعائنة الواردة في الفقرتين ٤٨ و ٤٩ من المعيار والفقرات من أ٢٩ إلى أ٨٢ بالإضافة إلى الفقرة ٢٨ من المعيار.

التحويلات غير المزهلة للاستبعاد من النفقات

أ٤٧- فيما يلي تطبيقاً للمبدأ الموضح في الفقرة ٢٩ من المعيار ، إذا كان الضامن المقدم من المنشأة مقابل خسائر عدم السداد على الأصل المحول يمنع الأصل المحول من الاستبعاد من التدفد بسبب احتفاظ المنشأة بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المحول ، يستمر الاعتراف بالأصل المحول كلية ويتم الاعتراف بالمبلغ المحصل كالتزام.

استمرار التدفد في الأصل المحول

أ٤٨- فيما يلي أسئلة عن كيفية قيام المنشأة بقياس الأصل المحول والالتزام المرتبط به طبقاً للفقرة ٣٠ من المعيار .

جميع الأصول

(أ) إذا كان الضامن المقدم من المنشأة كتحويض عن خسائر عدم السداد على الأصل المحول يمنع الأصل المحول من الاستبعاد من التدفد في حدود المشاركة المستمرة في الأصل المحول ، عندئذ يتم قياس الأصل المحول في تاريخ التحويل كما يلي :

(١) القيمة النظرية للأصل .

(٢) حصص مبلغ المبالغ الذي تم الحصول عليه عند التحويل والمطلوب من المنشأة سده (مبلغ لضمان) ، أيهما أقل.

ويتم قياس الأولي للالتزام المرتبط بذلك بقيمة الضامن بالإضافة إلى القيمة العادلة للضامن (عند ما يكون المقابل المحصل عن الضامن) وبعد ذلك يتم الاعتراف بالقيمة للعائنة للضامن في الأرباح أو الخسائر بالتناسب مع المدة الزمنية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١١)) ويتم تكفيض القيمة النظرية للأصل بالخسائر الناشئة عن الاضمحلال في 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 التدفد وكانت المنشأة تقوم بقياس هذا الأصل بالتكلفة المستهلكة عندئذ يتم قياس الالتزام المرتبط بذلك بالتكلفة (أي المقابل المحصل)

بعد تسويته بصفته أي فرق بين هذه التكلفة والتكلفة المستهلكة للأصل المحول في تاريخ اختيار، على سبيل المثال نفترض أن التكلفة المستهلكة والقيمة النظرية في تاريخ التحول هي ٩٨ والمقابل المحصل هو ٩٥ فسكون 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 أو الخسائر باستخدام طريقة الفلدة الفعلية وإذا تم ممارسة الخيار فأى فرق بين القيمة الدفترية للالتزام المرتبط بذلك وسعر ممارسة الخيار يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر .

الأسس المحرمة بالقيمة العادلة

(ج) إذا كان حق خيار الشراء الذي تحتفظ به المنشأة يمنع استعمال الأصل المحول من التكرار 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 خيار غير مربح.

وتضمن تسوية قياس الالتزام المرتبط على هذا النحو أن يكون صافي القيمة النظرية للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء ، على 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 هي ٨٠ أي القيمة العادلة) .

(د) إذا كان خيار البيع المكتوب بواسطة المنشأة يمنع استعمال الأصل المحول من التكرار وتقوم المنشأة بقياس الأصل المحول بالقيمة العادلة ، عندئذ يقاس الالتزام المرتبط بذلك بسعر ممارسة الخيار مضافاً إليه القيمة الزمنية للخيار ويقتصر قياس الأصل بالقيمة العادلة على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار لهما أقل نظراً لأن المنشأة ليس لديها حق في زيادة القيمة العادلة للأصل المحول بما يتجاوز سعر ممارسة الخيار. ويضمن هذا أن صافي القيمة الدفترية للأصل والالتزام المرتبط به هي القيمة العادلة لاستخدام خيار البيع obligation ، على سبيل المثال إذا كانت القيمة العادلة للأصل الأساسي هي ١٢٠ وسعر ممارسة الخيار هو ١٠٠ والقيمة الزمنية هي ٥ تكون القيمة النظرية

للاتزام المرتبط بالأصل في ١٠٥ (١٠٠ + ٥) والقيمة الحثورية للأصل هي ١٠٠ (في هذه الحالة سعر ممارسة الخيار).

(هـ) إذا كانت إحدى أنواع استراتيجيات لحماية collar هي صورة خيار شراء مشتري وخيار بيع مكتوب وتمنع الأصل للمحول من الاستبعاد من الخفاضة وتقوم المنشأة بقياس الأصل بالقيمة العادلة ، فلها تستمر في قياسه بالقيمة العادلة وبفلس الالتزام المرتبط به على النحو التالي :

(١) مجموع سعر ممارسة خيار شراء والقيمة العادلة لخيار البيع ناقصاً منها للقيمة الزمنية لخيار الشراء ، إذا كان خيار شراء مربحاً .

أو (٢) مجموع القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة لخيار البيع ناقصاً القيمة الزمنية لخيار الشراء ، إذا كان خيار للشراء غير مربح عند إنهائه وتضمن تسوية الالتزام المرتبط بالأصل أن صافي القيمة الحثورية للأصل والالتزام المرتبط به هي القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة بواسطة المنشأة ، على سبيل المثال ، لفترض قيام المنشأة بتحويل أصل مالي مقدراً بالقيمة العادلة مع شراء " خيار شراء " في نفس الوقت بسعر ممارسة يبلغ ١٢٠ مع الدخول في خيار بيع مكتوب بسعر ممارسة يبلغ ٨٠ . وفترض أيضاً أن القيمة العادلة للأصل تبلغ ١٠٠ في تاريخ التحويل والقيمة الزمنية لخيار البيع والشراء تبلغ (١) - وأحد فقط ، (٥) - حمسه على التوالي ، في هذه الحالة نعرف المنشأة بالأصل قبالة ١٠٠ (القيمة العادلة للأصل) والالتزام البالغ ٩٦ [(١ + ١٠٠) - (٥)] ، وهذا يعطي للأصل قيمة بالصافي يبلغ (٤) وهي قيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة بواسطة المنشأة.

جميع التحويلات

أت ٤٩- في حدود عدم تأهل تحويل الأصل المالي للاستبعاد من الدفائر لا تتم المحاسبة عن الحقوق أو الالتزامات التماثلية المرتبطة الخاصة بالمحول (لطرف المتأثر) والمربطة بالتحويل بطريقة منفصلة كمشتقات إذا كان الاعتراف بكل من الأدلة المشتقة وأي من الأصل أو الالتزام التام التام عن التحويل قد ينتج عنه الاعتراف بنفس الحقوق أو الالتزامات مرتين ، على 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 شراء بشكل مستقل كأصل مشتق.

٥٠- في حدود عدم تأهل تحويل الأصل للملي للاستبعاد من التفاتر ، لا يفرد المحول إليه بالاغتراف بالأصل للمحول كالأصل خاص به ويقوم المحول إليه باستبعاد التفاتر لو أي مقابل آخر مسدد من التفاتر ويعترف بالمديونية من المحول (الطرف المتنازل) وإذا كان للمحول (الطرف المتنازل) كل من طلق والائتم لا عدة للحصول على السيطرة على الأصل المحول ككل مقابل مبلغ ثبت (علي سبيل لأصل مبلغ يحدد وفق العقد إعادة شراء) عندئذ يجوز للمحول إليه أن يضمن عن رصيده للمدين (مديونته) كفرص أو رصيده مدين (مديونية) .

أمثلة

أ١- توضيح الأمثلة التالية لتطبيق مبادئ الاستبعاد من التفاتر بهذا المعيار :

(أ) عقود إعادة الشراء وإفراض الأوراق المالية - إذا تم بيع الأصل للملي وفقاً لعقد يتضمن إعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر بيع مضافاً إليه عائد المقرض أو إذا تم إفراضه طبقاً لعقد يتضمن إعادة للمحول منه، عندئذ لا يتم استبعاده من التفاتر لأن المحول يحتفظ بجميع المخاطر والمناقص كمرتبعة بالأصل بطريقة جوهرية وإذا ما حصل للمحول إليه على حق بيع أو رهن الأصل ، يقوم المحول (الطرف المتنازل) بإعادة ترويب الأصل في ميزانيته ، على سبيل المثال ، كالأصل تم إفراضه أو مديونية لإعادة لشراء repurchase receivable .

(ب) عقود إعادة الشراء وإفراض الأوراق المالية - نفس الأصول تقريباً : إذا تم بيع الأصل للملي وفقاً لعقد يتضمن إعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر بيع مضافاً إليه عائد المقرض ، أو إذا تم إفراض الأصل طبقاً لعقد يتضمن إعادة للمحول منه لا يستبعد الأصل من التفاتر لأن المحول منه يحتفظ بجميع مخاطر ومناقص الملكية بشكل جوهري.

(ج) عقود إعادة الشراء وإفراض الأوراق المالية - حق الاستبدال : إذا كان عقد إعادة لشراء بسعر إعادة شراء ثابت أو بسعر مساوٍ لسعر البيع بالإضافة إلى عائد المقرض أو معاملة إفراض، أو تلقى مالية مثلية تعطى للمحول إليه حق استبدال الأصول المشابهة ذات قيمة المعاملة للمعاملة بالمحول محولة في تاريخ إعادة لشراء ، عندئذ لا يتم استبعاد الأصل للمبايع أو المقرض من التفاتر طبقاً لمعاملة إفراض الأوراق المالية أو إعادة للشراء نظراً لاحتفاظ المحول منه لجميع مخاطر ومناقص الملكية بصورة جوهرية.

(د) حق الشفعة في الشراء بالقيمة العادلة : إذا قلعت للمنشأة ببيع أصل مالي واحتفظت فقط بحق الشفعة في إعادة شراء الأصل المحول بالقيمة العادلة إذا قام المحول إليه بعد ذلك ببيعه ، تقدم المنشأة باستبعاد الأصل من الدفاتر لأنها قلعت بتحويل جميع المنافع والمتعلقة بالملكية بصورة كبيرة.

(هـ) معاملة البيع والشراء في *wash sale transaction* : يشل بعملية إعادة شراء الأصل المالي بعد بيعه مباشرة بـ *Wash sale* ولا تمنع عملية إعادة شراء هذا الاستبعاد من الدفاتر بشرط أن تقي 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 مضاعف إليه شائد المفروض ، عندئذ لا يستبعد الأصل من الدفاتر .

(و) خيارات البيع والشراء ذات الأرباح العلفية : في حالة إمكانية استرجاع الأصل المالي بواسطة المحول منه وأن يكون في خيل الاسترجاع ربح كبير ، لا تؤهل عملية التحويل هذه للاستبعاد من الدفاتر نظراً لاحتفاظ المحول منه بمخاطر ومنافع الملكية بصورة جهرية ، ويقتل في حالة إمكانية إرجاع الأصل المالي بواسطة المحول إليه ولكن لخير الإرجاع ينطوي على ربح كبير ، عندئذ لا تؤهل عملية التحويل للاستبعاد من الدفاتر نظراً لاحتفاظ المحول منه بجميع مخاطر ومنافع الملكية.

(ز) خيارات البيع وخيارات الشراء بحير المربحة : يستبعد من الدفاتر الأصل المالي المحول للذي 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 جهرية.

(ح) الأصول التي يمكن الحصول عليها على الفور التي يخضع لخيار شراء معابد/لا ينطوي على أرباح أو خسائر: إذا امتطت منشأة بخيار شراء على أصل يمكن الحصول عليه على الفور في السوق وكان الخيار معابد ، عندئذ يتم استبعاد الأصل من الدفاتر لأن المنشأة:

- (١) لم تحتفظ ولم تحول جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية بصورة جهرية ،
- (٢) لم تحتفظ بالسيطرة على الأصل ، إلا أنه إذا كان الأصل من غير الممكن الحصول عليه على الفور من السوق ، يمنع الاستبعاد من الدفاتر في حدود مبلغ الأصل الذي يخضع لخيار قشراء نظراً لاحتفاظ المنشأة بالسيطرة على الأصل.

(ط) الأصل غير الممكن الحصول عليه على الفور الذي يخضع لخيار بيع محال مكتوب من المنشأة إذا قامت المنشأة بتحويل أصل مالي غير ممكن الحصول عليه على الفور من السوق وغابت بالمعقول في خيار بيع مكتوب غير مريح ، عندئذ فإن المنشأة لا تكون قد احتفظت أو حولت جميع مخاطر ومنافع الصكبة بصورة كبيرة بسبب خيار البيع المكتوب ، ونحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع ذا قيمة كبيرة تكفي لمنع المحول إليه من بيع الأصل ، وفي هذه الحالة يستمر استبعاد الأصل من الصفات في حدود استمرارية مشاركة المحول معه في الأصل (راجع الفقرة "أ" ٤٤) وتقوم المنشأة بتحويل السيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع غير ذي قيمة كافية لمنع المحول إليه من بيع الأصل . وفي هذه الحالة يستبعد الأصل من الصفات .

(ث) الأصول التي تخضع لخيار بيع أو شراء بالقيمة العائدة أو عقد إعادة شراء أجل ، يستبعد من الصفات الأصل المحول الذي يخضع فقط لخيار بيع أو شراء أو عقد إعادة شراء أجل له سعر إعادة شراء أو مضارعة خيار مساو للقيمة العائدة للأصل المالي في وقت الشراء حيث أنه يتم تحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية بصورة جوهرية .

(ج) خيارت الشراء أو البيع الممندة نفدا : تقوم المنشأة بتقييم تحويل الأصل المالي الذي يخضع لخيار بيع أو شراء أو عقد أو إعادة شراء أجل بسند نفدا لتحديد هل قامت بالاحتفاظ أم بنقل جميع مخاطر ومنافع الأصل ، وإذا لم تحتفظ المنشأة بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي المحول بصورة جوهرية . عندئذ تحتفظ بالسيطرة على الأصل المحول أم لا ، ولا يعني السند الفعلي لخيار البيع أو الشراء أو عقد إعادة الشراء الأجل في حد ذاته قيام المنشأة بتحويل السيطرة على الأصل (راجع الفقرة "أ" ٤٤ والفقرات (ز) ، (ح) ، (ط) بعليه) .

(د) شرط استبعاد الحسابات : يتبع شرط استبعاد الحسابات خيار إعادة شراء (Call) للمنشأة الحق في إعادة أمثالية بالأصول المحولة التي تخضع لبعض القيود ، وبشرط ألا ينتج عن مثل هذا الخيار قيام المنشأة بما بالاحتفاظ أو تحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية ، فإنه يعني الاستبعاد من الصفات فقط في حدود المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (بافتراض أن المتنازل إليه لا يستطيع بيع الأصول) ، على سبيل المثال إذا كانت القيمة النظرية والمتحصلات من تحويل الأصول الخسنة بالقروض تبلغ ١٠٠٠٠٠ ويمكن استرجاع أي قرض مردى إلا أن إجمالي قيمة القروض التي يمكن

إعادة شراؤها لا يمكن أن تجوز ١٠٠٠٠ ، عندئذ فإن ما قيمته ٩٠٠٠٠ من القرض يمكن استيعاده .

(ج) خيارات القراء بدور جهود ونحفظات *clean up calls* : يمكن أن نحفظ المنشأة التي قد تكون محول منها والتي تقوم بخدمة الأصول المحولة بغير شراء دون قيود لشراء الأصول المحولة المتبقية عندما ينخفض مبلغ الأصول القائمة عند مسنر معين عنه 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 . فإن هذا الخيار يمنع الاستبعاد من الفائز فقط في حدود مبلغ الأصول الخاضعة لخيار الشراء .

(ز) القوائد لمعاونة المحتفظ بها وضمانات الائتمن : يجوز أن تقدم المنشأة للمحول إليه دعم بتجميع بعض أو كل القوائد المحتفظ بها في الأصل المحول ، وكثيراً يجوز أن تضم المنشأة للمحول إليه دعم لائتماني 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 عن الفائز ، وإذا احتفظت المنشأة ببعض وليس جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية واحتفظت بالسيطرة يمنع الاستبعاد من الفائز في حدود مبلغ القوائد أو الأصول الأخرى المطلوب من المنشأة سدادها .

(س) إجمالي مبادلات تعائد *total return swaps* : يجوز للمنشأة أن تبيع أصلاً مالياً إلى محول إليه وإيرك مبادلة عائد إجمالي مع المحول إليه بموجبها يتم تحويل جميع التدفقات النقدية من مدفوعات القوائد من الأصل الأساسي إلى المنشأة مقابل مبلغ ثابت أو متغير وتقوم المنشأة بتحمل أية ريلادات أو تحفيضات في القيمة العادلة للأصل الأساسي وفي هذه الحالة يحظر استبعاد الأصل كله من الفائز .

(ع) مبادلات سعر الفائدة : يجوز أن تقدم المنشأة بتحويل أصل مالي للمحول إليه بسعر فائدة ثابت وتدرم مبادلة سعر فائدة مع المحول إليه للحصول على سعر فائدة ثابت وسند سعر فائدة متغير بناء على مبلغ افتراضي يساوي أصل منافع الأصل المالي المحول ولا تمنع مبادلة سعر الفائدة استبعاد الأصل للمحول من الفائز بشرط أن تكون المدفوعات على المبادلة محور مشروطة على المدفوعات التي تتم على الأصل المحول .

(ف) مبادلات استهلاك سعر الفائدة : يجوز لأية منشأة أن تنقل للمحول إليه أصولاً مالية بعلقة ثلثة يتم سدادها مع فوائد وبرام عيالة استهلاك سعر الفائدة مع المحول إليه للحصول على سعر فائدة ثابت وسداد سعر فائدة متغير لقاء على مبلغ افتراضي وإذا تم استهلاك القيمة الافتراضية للمبادلة بحيث تتساوى مع أصل مبلغ الأصل المحول القائم في أي تاريخ ، فإن المبادلة ينتج عنها صفة عامة احتفاظ المنشأة بمخاطر السداد المعجل وفي هذه الحالة اب أن نستمر للمنشأة في الاعتراف بإجمالي الأصل المحول أو تستمر في الاعتراف بالأصل المحول في حدود استمرار مشاركتها فيه ، وعلى العكس إذا كان استهلاك القيمة الافتراضية للمبادلة لا يرتبط بالقيمة الأصلي القائمة للأصل المحول ، فإن هذه المبادلة لا ينتج عنها احتفاظ المنشأة بمخاطر السداد المعجل ، ومن ثم فإنه لا يسمح لاستهلاك الأصل المحول من التفلتر بشرط أن تكون المتغيرات على المبادلة غير مشروطة على متغيرات الفوائد التي تد على الأصل المحول . ولا ينتج عن المبادلة احتفاظ المنشأة بأية مخاطر أو منافع عامة أخرى خاصة بالملكية على الأصل المحول.

٥٢- توضح هذه للفترة كيفية تطبيق منهج التداخل المستمر عندما يكون تدخل المنشأة المستمر في جزء من الأصل .

افترض أن منشأة محفظة من القروض القائمة لسداد المعجل يبلغ الكوبون وسعر الفائدة للقرض بالخصم بها ١٠% ويبلغ أصل مبلغها والتكلفة المستهلكة ١٠٠٠٠ وخلفت المنشأة بالمحول في عملية بموجبها يحصل المحول فيه على حق في ٩٠٠ من أي تحصيلات من أصل المبلغ متعلقاً بـ ٩٠٠ فائدة بواقع ٩.٥% مقابل سداد مبلغ ٩١١٥ . ونحفظ المنشأة بالحق في الحصول على ١٠٠ من أية تحصيلات من المبلغ الأصلي مقابل فائدة عليه بواقع ١٠% بالإضافة إلى فرق التهامش بواقع ٠.٥% على أصل المبلغ المتبقي الذي يبلغ ٩٠٠ .

يتم توزيع التحويلات من السداد للمعجل بين المنشأة والمحول إليه بالتكسب بواقع ٩ : ٩٠ إلا أنه يتم خصم أي عدم سداد من حصة المنشأة التي تبلغ ١٠٠٠ حتى يتم استبقاء الفائدة . وتبلغ القيمة للعلاقة المقرض في تاريخ المعلنة ٩٠١٠٠ وتبلغ القيمة العادلة المقدرة لفرق الأسهم بنسبة ٠.٥% مبلغ ٤٠ .

- تحدد المنشأة لها قامت بتحويل بعض المخاطر و المنافع الجوهرية للمعدية (على سبيل المثال مخاطر السداد للمعجل) ولكنها احتفظت أيضاً ببعض المخاطر و المنافع الجوهرية للمعدية (بسبب الفائدة مجمعة المحتفظ بها والخاصة بالمنشأة) ، وكذلك احتفظت بالسيطرة وبالتالي تطبق منهج التداخل المستمر .

- لتطبيق هذا المعيار ، تقوم المنشأة بتحويل المعاملة علي النحو التالي :

(أ) الاحتفاظ بفائدة محتفظ بها متعلقة ببلغ ١٠٠٠ .

و(ب) دعم هذا الفائدة لتقديم دعم لتسليح المحوّل إليه مقابل خسائر الائتمان ، تعجب المنشأة أن ٩٠.٩٠ (٩٠% × ١٠١٠٠) من المقابل الذي تم الحصول عليه البالغ ٩١١٥ يمثل للقيمة القابلة للعملة لمناسبة يكامل التي تبلغ ٩٠% - وتمثل بقية المقابل الذي تم الحصول عليه (٢٥) المبلغ الذي تم الحصول عليه لدعم الفائدة المحتفظ بها الخاصة بالمنتاة لتقديم دعم التماثل للمحوّل إليه مقابل خسائر الائتمان ، بالإضافة في ذلك فرق هذين للفائدة قبيل ٠.٥% يمثل المبلغ المحصل لدعم الائتماني وبالتالي فإن إجمالي المقابل المحصل لدعم الائتماني هو ١٠٥ (٢٥ + ٨٠) .

تقوم المنشأة بحساب الأرباح أو الخسائر علي حصة ٩٠% من التغيرات النقدية . وبفرض أن التغير العادلة المنفصلة لتسه ١٠% المحولة ونسبه ٩٠% المحتفظ بها كانت غير متاحة في تاريخ التحويل ، عندئذ تقوم المنشأة بتوزيع التسهل للنقدية للأصل طبقا للفرة ٢٨* علي النحو التالي :

القيمة العادلة للمحفظة	النسبة	القيمة النقدية الموزعة	
٩٠.٩٠	٩٠%	٩٠.٠٠	للحزب المحوّل
١٠.١٠	١٠%	١٠.٠٠	للحزب المحتفظ به
١٠١.٠٠			الإجمالي

تتسبب لمنتاة لربحها أو خسارتها التناشئة هي بيع حصة ٩٠% من التغيرات النقدية بخسب قيمة نقدية الموزعة للجزء المحوّل من المقابل المحصل أي ٩٠ (٩٠.٩٠ - ٩٠.٠٠) وتكون القيمة نقدية للجزء الذي تحتفظ به المنشأة هي ١٠.٠٠ .

بالإضافة إلى ذلك تعترف المنشأة بالمشاركة المستمرة التي تنتج عن دعم لفائدة المحتفظ بها لخسائر الائتمان.

وبناء عليه تعترف المنشأة بأصل مبلغ ١٠٠٠ (لنفسى قيمة للتغيرات النقدية التي قد لا تحصلها طبقا للدهم) ، والتزام مرتبط به يبلغ ١٠.٦٥ (لنفسى مبلغ لتغيرات نفسية قد لا تحصل عليه طبقا للدهم) أي ١٠٠٠ بالإضافة إلى القيمة العادلة للدعم التي تبلغ ٦٥ .

تستخدم لمنتاة جميع المصروفات المضافة للحسابية هي المعاملة علي النحو التالي :

	دين	دين
- الأصل الأصلي	-	٩٠.٠٠
- الأصل المعترف به لدعم أو لفائدة النقدية	١٠.٦٥	-

-	٤٠	-
-	-	٩٠
-	-	١٠٦٥
-	٩٦٥	-
الإجمالي	١٠٦٥٥	١٠١٥٥

يتم المعاملة مباشرة ، تبلغ قيمة النظرية للأصل ٩٠٤٠ تتضمن ٩٠٠٠ تمثل تكلفة الموزعة للجزء المستثمر وكذلك ١٠٤٠ تمثل قسمة المستثمر من المنشأة من دعم الفائدة المحتفظ بها الخاصة بالمنشأة مقابل حياض الائتمان (والتي تتضمن فرق هامش الفائدة الذي يبلغ ٤٠) ، وفي العزف فلاحه تعرف المنشأة بالمقابل المحصل لدعم الائتمان (٦٥) بالتناسب مع الفترة الزمنية وتقوم بعمل مستحق في ذلك على الأصل المعترف به باستخدام طريقة الفائدة القطعية وتعرف بالاضمحلال في قيمة الائتمان على الأصول المعترف بها ، ويكمل على الاعتراف بالاضمحلال في قيمة الائتمان على الأصول المعترف بها ، وتكون أنه في السنة التالية كانت هناك خسارة من الاضمحلال في قيمة الائتمان على الأصول الأصلية تبلغ ٣٠٠ ، تقوم المنشأة بتخفيض أصلها المعترف به بواقع ٦٠٠ (٣٠٠) ضمن الفائدة المحتفظ بها الخاصة بالمنشأة ، ٣٠٠ تخص للتدخل المستثمر الإضافي للناس من دعم الفائدة المحتفظ بها الخاصة بالمنشأة مقابل خسائر الائتمان) وكذلك تخفيض الالتزام المعترف به بقيمة ٣٠٠ وتكون النتيجة بالعملي هي تحميل الأرباح أو لخسائر مقابل اضمحلال قيمة الائتمان بمبلغ ٣٠٠ .

للطريقة المعتادة لشراء أو بيع أصل مالي - الفقرة ٣٨

أ٥٣- يتم الاعتراف بشراء أو بيع الأصل بالطريقة المعتادة باستخدام إما تاريخ المتاجرة أو معاملة تاريخ التسوية الموضحة في الفقرتين ٣٥٥ ، ٣٥٦ ، وتطبق الطريقة المستخدمة بثبات بالنسبة لجميع مشتريات أو مبيعات الأصول المالية التي تنتمي لنفس الفئة من الأصول المالية الموضحة في الفقرة ٩ من هذا المعيار ، ولهذا الغرض فإن الأصول المحتفظ بها بغرض المتاجرة تمثل فئة منفصلة من الأصول المالية بالقيمة لمعالجة من خلال الأرباح والخسائر .

أ٥٤- الحد الذي يتطلب أو يسمح بتسوية مالي التغيير في قيمة الحد لا يعتبر عتداً بالطريقة المعتادة وبدلاً من ذلك يحاسب عن هذا الحد كأداة مشتقة في الفترة من تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية .

أ٥٥- تاريخ المعاملة هو التاريخ لتي تلزم المنشأة فيها نفسها بشراء أو بيع الأصل ويشير محاسبة تاريخ لمعاملة إلى :

(أ) الاعتراف بالأصل الذي يتم تصوره عليه والالتزام الذي يتم سداده في تاريخ المعاملة.

و (ب) لشعباد الأصل الذي يتم بيعه من الدفتر والاعتراف بأرباح أو خسائر لتصرف في الأصل والاعتراف بالمقبوضات من المشتري في تاريخ للمعاملة . وبشكل عام لا تبدأ الفائدة في تاريخ الاستحقاق على الأصل والالتزام المتأجل حتى تاريخ التسوية عند نقل الملكية.

أ٥٦- تاريخ السداد هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل إلى أو بواسطة المنشأة وتتميز محاسبة تاريخ للتسوية إلى :

(أ) الاعتراف بالأصل في تاريخ لاستلامه بواسطة المنشأة.

(ب) لشعباد الأصل من الدفتر والاعتراف بأرباح أو خسائر للتصرف فيه في تاريخ تسليمه بواسطة المنشأة . عند تطبيق محاسبة تاريخ التسوية ، تعالج المنشأة عن أي تغير في قيمة العنلة للأصل الذي يتم الحصول عليه أثناء الفترة بين تاريخ للمعاملة وتاريخ للتسوية بنفس الطريقة لتي تحلب بها عن الأصل المعقني ، وبمعني آخر لا يتم الاعتراف بالتغير في القيمة بالنسبة للأصل للمعينة بالتكلفة أو لتكلفة المستهلكة للأصل ويعترف بالتغير في الأرباح أو للخسائر للأصول للمعينة بالحصول مكسبة بالقيمة المعاملة من خلال الأرباح أو للخسائر ويتم الاعتراف به ضمن حقوق ملكية بالنسبة للأصول لمعينة كمصلحة للبيع.

لمستبعد القزل مالي من الدفاتر (الفقرات من ٣٩٠ إلى ٤٢٠ من المعيار)

أ٥٧- يتم مستبعد الالتزام المالي (أو جزء منه) من الدفاتر عند :

(أ) الوفاء بالالتزام (أو جزء منه) بالمداد للدائن وعادة تبدأ أو مغيل الأصول لمصلحة الأخرى أو البضاعة أو الخدمات .

و (ب) الإعناء قانوناً من المسؤولية الأساسية عن الالتزام (أو جزء منه) إما بالإجراءات القانونية أو بواسطة الدائن (ويعتبر أن هذا للشرط قد استوفى حتى إذا قام المدين بتقديم ضمان) .

أ٥٨- إذا قامت جهة مصدرة لأداة دين بإعادة شراء الأداة يتم استبعاد الدين حتى وإن كانت للجهة للمصدرة هي للمروجة لهذه الأداة market maker أو تنوي إعادة بيعها في المدى القريب.

أ٥٩- المبدأ لا يغير لا يعني في حد ذاته لمتين من التزامه الأساسي تجاه الدائن في حالة غياب الإبراء القانوني للذمة.

أ٦٠- إذا قام المدين بالمبدأ للغير وتحميله الالتزام وقام بإبلاغ دائته بأن الغير فتم بتحمل التزامات ديونه ، لا يقوم المدين باستبعاد التزامه بالمديونية إلا باستيفاء للشروط الواردة في فقره أ٥٧(ب) وإذا قام المدين بالمبدأ للغير وتحميله الالتزام وحصل على إبراء ففوتوني من دائته ، ستندف يكون المدين قد قام باستبعاد الدين ، ومع هذا فإذا وافق المدين بدفع مبالغ مغاير لدين للغير أو مباشرة لدائته ، يقوم المدين بالاعتراف بالالتزام بمديونية جديدة للغير .

أ٦١- على الرغم من أن الإبراء الففوتوني للذمة سواء كان قضائياً أو عن طريق الدائن يؤدي إلى استبعاد الالتزام ، فقد نعرف المنشأة بالالتزام جديد في حالة عدم استيفاء المبادئ الواردة في الفقرات من ١٥' في ٢٧' بالنسبة للأصول المالية المحولة، وفي حالة عدم استيفاء هذه المبادئ لا يستبعد الأصل المحول وتقوم المنشأة بالاعتراف بالالتزام للجديد المرتبط بالأصول المحولة.

أ٦٢- لأغراض الفقرة ٤٠' من المعيار ، تختلف الشروط بصورة جوهرية إذا كانت القيمة الحالية المخصصة للتدفقات النقدية طبقاً للشروط الجديدة - بما في ذلك أية أتعاب مسددة بالصفافي بعد خصم أية أتعاب محصلة ومقصومة باستغلال سعر الفقد الفعلي الأصلي - تبلغ على الأقل ١٠% فترق عن القيمة الحالية المخصصة للتدفقات النقدية المتبقية للالتزام المالي الأصلي. وإذا ما تمت المحاسبة عن تباين لوات المديونية أو تعديل لشروط كاستبعاد ، يتم الاعتراف بأية تكاليف أو أتعاب متكبدة كجزء من أرباح أو خسائر الاستبعاد ، أما في حالة عدم لمحاسبة كاستبعاد فيتم تسوية القيمة الدفترية للالتزام بالتكاليف أو الأتعاب المتكبدة ويتم استهلاكها على لمدة المتبقية للالتزام لمعدل.

أ٦٣- في بعض الحالات يقوم الدائن بإعفاء المدين من الالتزام الحالي بالمبدأ ولكن في مغاير لأن يتحمل المدين التزاماً بضمان المبدأ في حالة عدم سدك الطرف المتحمل للمسئولية الأولية . وفي هذه الحالة يقوم المدين:

(أ) بالاعتراف بالالتزام مالي جديد بناءً على القيمة العادلة للالتزام 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 الأولي للأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرة '٤٣')

أت ٦٤- عادة ما تكون القيمة العادلة للأداة المالية عند الاعتراف الأولي هي سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المسدد أو المحصل - راجع أيضاً لفقرة ألت ٧٦) . ومع هذا إذا كان جزء من المقابل للمسدد أو للمحصل في مقابل شيء آخر خلاف الأداة المالية، عندئذ يتم تقدير القيمة العادلة للأداة المالية باستخدام أسلوب تقييم معين (راجع الفقرات من ألت ٧٤ الى ألت ٧٩) ، على سبيل المثال يمكن تقدير قيمة المعاملة لغرض أو مديونية طويلة الأجل بدون فائدة كقيمة حالية لجميع المستحقات للتعبئة المستقبلية المضمومة باستخدام أسعار الفائدة في السوق لأداة متشابهة (أي العملة أو المدة أو النوع أو سعر الفائدة أو عوامل أخرى) ذات تصنيف ائتماني مشابه ، ويمنح أي مبلغ إضافي مقرض مصروفاً أو خصماً من الإيراد ما لم يكن مؤحلاً للاعتراف كنوع لغرض من الأصول.

أت ٦٥- إذا قامت المنشأة بإصدار قرض بفائدة صارية في السوق (على سبيل المثال ٥% في حين أن سعر الفائدة في السوق ٨% لقرض مشابه) ونحصل على أتعاب مقدمة كتعويض، نقود المنشأة بالاعتراف بالقرض بقيمة العادلة ، أي بالصافي بعد الأتعاب التي تم الحصول عليها وتقوم المنشأة بتعوية الخصم على الأرباح أو الخسائر باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي .

القياس فلاحق للأصول المالية (الفقرات ٤٥ ، ٤٦ من المعيار)

أت ٦٦- في حالة قبلي أداة مالية محترف بها من قبل كأداة مالية بالقيمة العادلة والمسطح قيمتها للعادلة إلى تحت الصفر، عندئذ فإنها تبقى للتراماً مالياً طبقاً لفقرة ٤٧ من المعيار مثل القروض المباعة غير المؤهلة للاستخدام.

أت ٦٧- يوضح للمثال التالي المحاسبة عن تكاليف المعاملات عند الاعتراف الأولي ولللاحق للأصل المالي للمتاح للبيع.

تم اقتناء أصل بقيمة ١٠٠ بالإضافة إلى عمولة شراء يبلغ ٢ . تم الاعتراف أولاً بالأصل بقيمة ١٠٢ كان لليوم التالي هو تاريخ الميزانية وكان السعر المسجل للأصل في السوق ١٠٠ . وإذا بيع الأصل يتم سدك عمولة بواقع ٣ في هذا التاريخ يتم قرض الأصل بمبلغ ١٠٠ بدون اعتبار للعمولة التي تمسك عند البيع مع خصارة تبلغ ٢ يعترف بها في يورد للدخل الشامل الأخرى.

إذا كان الأصل المالي المتاح للبيع له مدفوعات ثابتة أو قليلة للتعدد، يتم استهلاك تكاليف المعاملة على الأرباح أو الخسائر باستخدام سعر التكلفة الفعلي وإذا لم يكن للأصل المالي المتاح للبيع مدفوعات ثابتة أو قليلة للتعدد يتم الاعتراف بتكاليف المعاملة في الأرباح أو الخسائر عند استبعاد الأصل من التدفقات أو عند الانسحاب في القيمة .

أ٦٨- تكس الأدوات العموية كخزائن ومديونيات بالتكلفة المستهلكة دون النظر في نية المنشأة للاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق .

أضارعت قياس القيمة المعادلة (الفقرات ١٨٠ ، ٤٩٠ من المعيار)

أ٦٩- هناك افتراض ضمنى بين مطور تعريف القيمة المعادلة مفاده أن المنشأة مستمرة دون النية أو الحاجة إلى التصفية أو خفض صلايتها بعريفة جوهرية أو القيام بمعاملات بشروط معاكسة ، وبالتالي فالقيمة المعادلة ليست بالمبلغ الذي سوف تقوم المنشأة بالحصول عليه أو سداده . في معاملة إجبارية أو تصفية أو بيع جبري ، إلا أن القيمة المعادلة تمكن العودة الائتمانية للأداة.

أ٧٠- يستخدم هذا المعيار مصطلح سعر العرض bid price وسعر الطلب Asking price (السعر الحالي لمعرض) 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 المعادلة (على سبيل المثال مقابل مخاطر الائتمان القائمة) ضمن مصطلح هامش السعر بين العرض والطلب.

السوق نشطة - السعر المعجل

أ٧١- يعتبر الأصل المالي له سوق نشطة ، إذا كانت الأسعار المسجلة متاحة ودرية عند اقتياد أو لدى تلجر أو سعار أو ميجرة صناعية أو بورصة أو جهة تنظيمية ، وتمثل هذه الأسعار المعاملات التي تتم بزيادة حرة ، وتعرف القيمة المعادلة بأنها السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعة لفل لتتزم في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ الفيلس ، والهدف من تحديد القيمة المعادلة للأداة المالية للمندولة في سوق نشطة هو الوصول إلى السعر الذي يتم به المعاملة في تاريخ الميزانية على هذه الأداة (أي دون تعديل أو إعادة ترتيب الأداة) في سوق نشطة له أكبر مزاي وتكون المنشأة قادرة على الدخول للفوري فيه ، إلا أن المنشأة

تقوم بتسوية سعر في السوق الأكثر مزايا لإظهار ألية فروق في المخاطر الانتسابية للطرف المقابل بين الأثوات المتداولة في هذه السوق والأداة التي يتم تقييمها. والنقص دليل على القيمة المعاملة هو وجود قوائم لسعر معلنة في سوق نشطة تستخدم لقياس الأصل أو الالتزام للمالي.

أت ٧٢- عادة ما يكون للسعر 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 و التزامات تتطوي على مخاطر ترتبط بصفات السوق فإنها قد تستخدم أسعار متوسطات السوق كأساس لتحديد القيم المعاملة لمراكز مخاطر كمعاملات مع تطبيق سعر للعرض أو طلب على المركز للمفتوح بالصفحي إذا كان ذلك مناسباً وعندما تكون الأسعار الحالية للعرض والطلب غير متاحة فإن سعر أحدث معاملة تمت بضم مؤشراً على القيمة المعاملة 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 لسعر لسندات اشركات) ، فإن القيمة المعاملة تمكس لتغير في الظروف يرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية للأدوات المالية المشببهة إذا كان ذلك مناسباً ، وبالمثل إذا أظهرت المنشأة أن آخر سعر للمعاملة لم يكن القيمة المعاملة (لأنه يعكس قيمة قد تمدها أو تحصل عليها للمنشأة في معاملة جديدة أو تصفية أو بيع حبري) عندئذ يتم تعديل هذا السعر .

القيمة المعاملة المحتفظة من الأثوات المالية هي 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 المعاملة بناءً على أسعار السوق ذات صلة لمكونات الأداة المالية.

أت ٧٣- في حالة وجود معدل مسجل "ليس سعر" في سوق نشطة تستخدم المنشأة هذا المعدل كبيان ضمن أسلوب التقييم لتحديد القيمة المعاملة . وهي حالة ما إذا كان هذا المعدل لا يتضمن مخاطر ائتمالي أو عوامل أخرى يدخلها المشاركون في السوق عند تقييم الأداة المالية ، عندئذ تقوم المنشأة بتسوية هذه العوامل.

عدم وجود سوق نشطة : أسلوب للتقييم

أ٧٤ - إذا كن سوق الأداة المالية غير نشطة ، تحدد المنشأة القيمة المعادلة باستخدام أحد أساليب التقييم ، ويتضمن هذا الأسلوب معاملات سوق محايدة بين أطراف على دراية بالمعاملات ولديهم الرغبة في إبرامها إذا كان ذلك متاحاً وذلك دارجوع إلى القيمة الحالية لأداة مالية مشابهة تقريباً وتطول التكاليف النقدية المخصصة ونماذج تسعير للخيارات ، 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 .

أ٧٥ - الهدف من استخدام أسلوب للتقييم هو تحديد سعر المعاملة في طريقة لقياس عدد و هوود يتأكل بلزادة حرة تعدده الاعتبارات المعادلة للنشاط وتقدر القيمة المعادلة على أساس نتائج أسلوب التقييم الذي يستفيد أقصى استفادة من معلومات السوق ويعتمد أقل اعتماد ممكن على البيانات الخاصة بالمنشأة ومن المتوقع أن يؤدي أسلوب التقييم إلى تقدير واقعي للقيمة المعادلة إذا تميز بما يلي :

- (أ) تظهر توقعات فعلية في السوق لتسعير الأداة المالية.
- (ب) إذا كثرت للبيانات المستخدمة في أسلوب التقييم تمثل توقعات سوقية معقولة و قياسات لمعامل المخاطر المتأصلة في الأداة المالية .

أ٧٦- بالتالي فإن أسلوب للتقييم :

- (أ) يتضمن جميع العوامل التي يتخذها مشاركو السوق في الاعتبار عند تحديد السعر
 - (ب) ينتم بالثبات مع المناهج الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية.
- وبصفة دورية تقوم المنشأة بمراجعة أسلوب التقييم واختبر صلاحيته باستخدام أسعار من معاملات سوقية حالية ملحوظة على نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تنظيم) أو بناء على أي بيانات سوقية ملحوظة متاحة.

تحصل المنشأة على بيانات السوق بصفة ثابتة من نفس السوق الذي تم إنشاء الأداة فيه أو شراؤها منه. ويشمل أفضل مؤشر على القيمة المعادلة للأداة المالية عند الاعتراف الأولى في سعر للمعاملة (أي للقيمة المعادلة للمقابل المسدد الذي يتم الحصول عليه) ما لم يكن هناك مؤشر على القيمة المعادلة بموجب مقارنة مع معاملات ملحوظة في ظروف سوق حالية على نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تنظيم) أو بناء على أسلوب تقييم يأت من الأسواق الملحوظة.

أ٧٦- يجب أن يكون للقياس لللاحق للأصل للمالي أو الالتزام المالي والاعتراف لللاحق للمكاسب أو الخسائر متفقاً مع متطلبات هذا المعيار ؛ وقد لا ينجم عن تطبيق لفقرة ٧٦ الاعتراف بمكسب أو خسارة عند الاعتراف الأولي بأصل مالي أو لالتزام مالي ، وفي هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة للمصري رقم (٢٦) وجوب الاعتراف بالمكسب أو الخسارة بعد الاعتراف الأولي فقط إلى المدى الذي تنشأ به من تغير في عمل معين (بما في ذلك الوقت) يأخذ المستثمرين في السوق في الاعتبار عند تحديد السعر

أ٧٧- يعد الاقتناء أو الإنشاء الأولي لأي أصل مالي أو تحمل أي التزام مالي معاملة سوقية تقدم أساساً لتقدير القيمة العادلة لأداة للمالية، وبشكل خاص إذا كانت "الأداة المالية أداة مديونية (على سبيل المثال قرض) ، عندما يمكن تحديث قيمتها العادلة بالرجوع إلى ظروف السوق في تاريخ الاقتناء أو الإنشاء وكذلك ظروف السوق المالية أو أسعار الفائدة التي تقوم المنشأة أو المنشآت الأخرى بتحميلها على أدوات مديونية مشابهة وبنيلاً لذلك وبشرط عدم تغير مخاطر الائتمان للمدين وحوامش الائتمان المالية بعد إنشاء أداة للمديونية يمكن استخلاص معدل فائدة السوق باستخدام معدل فائدة يماسي يعكس جودة ائتمان لفصل من أداة للمديونية الأساسية مع الاحتفاظ بثبات هامش الائتمان وتسوية أي تغير في معدل الفائدة للقياس عند تاريخ الإنشاء. وإذا تغيرت للظروف 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.

أ٧٨- قد تكون بعض 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 عندما يكون لدى المنشأة سعر للمعاملة الذي يمثل أيضاً سعر السوق ، إلا أنه قد لا تكون هناك معلومات جديدة خاصة بالمعاملة متاحة في تاريخ للقياس لتتلى ، وعلى الرغم من أن المنشأة تستطيع أن تحدد مستوى الثامن 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 الأساسي الذي يستخدم عند تحديد سعر الخصم لاحتساب القيمة العادلة. وقد يكون من المعقول أن نفترض في غياب أي مؤشر بخلاف ذلك عدم حدوث أية تغيرات في هامش الموجود في تاريخ إنشاء القرض ، إلا أنه قد يكون من المتوقع

من المنشأة بذل مجهودات معقولة لتحديد وجود أى دليل على حدوث أى تغيير في هذه العوامل . وفي حالة وجود هذا الدليل تأخذ المنشأة في الاعتبار تأثيرات هذا التغيير عند تحديد القيمة للعائلة للأداء المالية.

أت ٧٩- عند تطبيق طريقة التكلفة للتقديرية للمصنوعة تستخدم المنشأة واحداً أو أكثر من أسعار الخصم لمعادلة لأسعار العائد السالبة للأثرات المالية التي لها نفس الشروط والخصائص ، ويشمل ذلك الجودة الائتمانية للأداء المالية المحدد عندها سعر الفائدة التعاقدى و المدة المتبقية لسداد أصل المبلغ وعملة السداد ، ويجوز قياس المستحقات والمدفوعات التي ليس لها سعر فائدة محدد بالقيمة المعادلة عند قيمة القسرة الأصلية إذا كان تأثير الخصم هاماً ومؤثراً.

عدم وجود سوق نشطة: أدوات حقوق الملكية

أت ٨٠- يمكن قياس القيمة المعادلة للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق مسجل في سوق نشطة وكذلك المستندات المرتبطة بإصدار هذه الأدوات والتي يجب تسويتها بموجب هذا الإصدار (راجع الفقرتين ٤٦ (ج) و ٤٧ من المعيار) في الحالات التالية :

(أ) تغيير في نطاق تقديرات القيمة المعادلة للأداة ليس كبيراً.

(ب) إمكانية تغيير المعاملات التقديرية المختلفة ضمن هذا النطاق واستخدامها عند تقدير القيمة المعادلة .

أت ٨١- هناك حالات عديدة يكون فيها للتدوير في نطاق تقديرات القيمة المعادلة للاستثمارات في أدوات حقوق ملكية ليس لها سعر سوق مسجل ومستندات 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 معادلة من الممكن تقدير القيمة المعادلة للأصل المتبقي الذي حصلت عليه المنشأة من طرف خارجي. إلا أنه إذا كان نطاق تقديرات القيمة المعادلة المعقولة هاماً وكبيراً مع عدم القدرة على تحديد التقديرات المختلفة بصورة معقولة عندئذ تمنع المنشأة من قياس الأداة بالقيمة المعادلة.

بيانات ومداخلات لمالبي التقييم

أت ٨٢ - يتضمن الأسلوب المناسب لتقدير القيمة المعادلة لأداة مالية معينة بيانات لسوق المنحولة عن ظروف وأحوال السوق وكذلك العوامل الأخرى المحتمل أن يكون لها تأثير على القيمة المعادلة للأداة وتعتمد القيمة المعادلة للأداة على واحد أو أكثر من العوامل التالية (وربما عوامل أخرى).

(أ) اللعبة الزمنية للتفوق (أي العائد بالسعر الأساسي أو بالسعر بدون مخاطر): يمكن استخلاص أسعار الفائدة عادة من أسعار القسود الحكومية حيث إنها غالباً ما تسجل من الإصدارات المالية. وتتوقع هذه الأسعار بشكل نمطي مع لتوزيع المتوقعة للتخلفات التقنية المتنبأ بها مع منحنى العائد الخاص بأسعار القسود بالنسبة لفترات مختلفة ولأساليب عملية قد تستخدم المنشأة سعراً عاماً ومقبولاً ومتناً مثل سعر الليور أو سعر المبادلة كمعيار قياسي. (ونظراً لأن سعراً مثل الليور لا يعتبر سعر فائدة بدون مخاطر، لذا يتم تحديد نسبة خطر الائتمان لمعاسب لأداة مالية محددة على أساس خطر الائتمان الخاص بها بنسبة لخطر الائتمان في هذا السعر القياسي).

(ب) خطر الائتمان: يمكن استخلاص التأثير على القيمة العادلة لخطر الائتمان (أي العائد على سعر العائد الأصلي لخطر للعائد) من أسعار السوق ملحوظة للأدوات المتداولة ذات الجودة الائتمانية المختلفة أو من أسعار الفائدة الملحوظة التي يقوم المقترضون بتحميلها بالنسبة للقرض ذات للتصنيفات الائتمانية المختلفة.

(ج) أسعار صرف العملات الأجنبية: يوجد أسواق نشطة لتبادل العملات الأجنبية وبالنسبة لمعظم العملات الرئيسية يتم نشر الأسعار للسجلات 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) لتغير (أي حجم التغيرات المستقبلية في سعر الأداة المالية أو أي بند آخر): يمكن تقدير قياس لتغير في البنود المتداولة في سوق نشطة بصورة معتادة ومقبولة على أساس بيانات السوق التاريخية أو باستخدام تقنيات الضمنية من أسعار السوق الحالية.

(ز) مخاطر السداد السعيل ومخاطر لتتزلزل: يمكن تقدير أخطار السداد السعيل للأصول المالية المتوقعة والتتزلزل المتوقع لأخطار الالتزامات المالية على أساس البيانات التاريخية (لا يمكن أن تكون القيمة للعائد للالتزام المالي الذي (يمكن لتتزلزل) عنه بواسطة الطرف المقابل أقل من القيمة الحالية للمبلغ الذي يتم سداه عند التتزلزل - فقرة ٤٩* من المعيار).

(ج) تكاليف خدمة الأصل أو الالتزام المالي: يمكن تقدير تكاليف الخدمة باستخدام مفرزات مع الأتعاب ورسوم المحللة التي يقوم بتحليلها المشاركون الآخرون في السوق. إذا كانت تكاليف خدمة أصل أو التزام مالي حمة وكبيرة وكان على المشاركين في السوق مواجهة التكاليف المقارنة ، تلخذ الجهة للمصدرة ذلك في الاعتبار عند تحديد قيمة المعاملة لهذا الأصل أو الالتزام المالي. ومن المحتمل أن تكون قيمة المعاملة عند بداية الحق للمقارن في الأتعاب ورسوم المتيقة مساوية لتكاليف إنشاء المسند مقابلها ، ما لم تكن الأتعاب ورسوم المستقبلية وتكاليف ذات العملة غير مطابقة مع مفرزات السوق ، في هذه الحالة يتم تجاهلها.

المخاسب أو للخسائر (لفقرات من ٥٥٠ إلى ٥٧٠ من المعيار) .

٨٣- تطبيق المنشأة معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) على الأصول والالتزامات المالية التي تمثل بنوداً ذات طبيعة نقدية حسب تعريفات المعيار المذكور والمقدمة بالمعلة الأجنبية . وطبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) يتم الاعتراف بمخاسب أو خسائر المعاملات الأجنبية على الأصول والالتزامات المالية في الأرباح أو الخسائر ويستثنى من ذلك السند ذا الطبيعة النقدية المخصص كدولة تنطية لما لتغطية لتتقنت النقدية (راجع الفقرات من ٩٥٠ إلى ١٠١٠ من المعيار) أو لتغطية صفائي الاستمرار (راجع الفقرة ١٠٢٠ من المعيار) ولغرض الاعتراف بالأرباح أو خسائر تبادل العملات طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) يتم معاملة الأصل المالي ذي الطبيعة النقدية المتاح للبيع كما لو كان شيئاً بالتكلفة المستهلكة بالعملة الأجنبية. وبناءً عليه يتم الاعتراف بالنسبة لهذا الأصل بأية فروق عملة نتيجة عن التغيرات في التكلفة المستهلكة في الأرباح أو الخسائر ويتم الاعتراف بأية تغيرات في القيمة الدفترية طبقاً للفقرة ٥٠٥ من المعيار. وبالنسبة للأصول المالية المتاحة للبيع والتي لا تصل بنوداً ذات طبيعة نقدية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) (على سبيل المثال أدوات حقوق الملكية) فإن المخاسب أو الخسائر المعترف بها مباشرة ضمن الدخل فتشامل الآخر طبقاً للفقرة ٥٥٠ من المعيار تتضمن أية عناصر متعلقة معاملات أجنبية ذات صلة ، وإذا كانت هناك علاقة تفضلية بين الأصل ذي الطبيعة النقدية غير المشتق والالتزام ذي الطبيعة النقدية غير المشتق فإن تغيرات في مكونات العملة الأجنبية لهذه الأدوات يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو خسائر.

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).

أ٨٤- يتم قياس الإضمحلال في قيمة الأصل المالي المثبت بالتكلفة المستهلكة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية نظراً لأن التقسيم بسعر السوق الفعلي للفائدة قد يؤدي فعلياً إلى فرض قيس قيمة عائلة على الأصول المالية والتي من المفروض أن تقاس بالتكلفة المستهلكة ، وبذا كانت شروط القرض أو للمديونية أو الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق قليلة للتداول أو للتعديل بسبب لصعوبة المالية المفترض أو الجهة المصدرة، عندئذ يقاس الإضمحلال في القيمة باستخدام سعر الفائدة الفعلي 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 فإن سعر الخصم يقابل لـ خسائر في إضمحلال القيمة طبقاً للفقرة ٦٣ من المعيار هو سعر أو لسعر الفائدة الفعلية الفعلية المحددة بموجب العقد، وكثيراً ما عملي فعال يجوز للدائن قياس إضمحلال قيمة الأصل المالي المثبت بالتكلفة المستهلكة على أساس القيمة العادلة للأداة باستخدام سعر سوق ملحوظ ويعكس حساب القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للمقدرة للأصل المالي المضمون للتدفقات النقدية التي يمكن أن تنتج من تكاليف أقل، من شطب الرهن للحصول على وبيع الضمان سواء كان شطب للرهن متوقفاً أو غير متوقع.

أ٨٥- أثناء عملية تقدير إضمحلال القيمة يؤخذ في الاعتبار جميع مخاطر الائتمان . على سبيل المثال إذا قامت المنشأة باستخدام نظام تصنيف ائتماني داخلي فلنأخذ في الاعتبار جميع درجات الائتمان وليس فقط لدرجات والتصنيفات التي تعكس تدهوراً ائتمانياً حاداً.

أ٨٦- قد ينتج عن عملية تقدير خسائر إضمحلال القيمة إما مبلغ واحد أو مجموعة من المبالغ الممكنة ، وفي الحالة الأخيرة تعترف المنشأة بخسارة إضمحلال القيمة بالتساوي مع أفضل تقدير^(٤) ضمن النطاق المحدد مع الأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة ذات الصلة قبل تاريخ إصدار القوائم المالية والمرتبطة بالظروف القائمة في تاريخ الميزانية.

(٤) تتضمن الفقرة ٦٩ من معيار المعالجة المصري رقم (٢٨) إشارات عن كيفية تحديد أفضل تقدير ضمن سلسلة من النتائج الممكنة.

أت ٨٧- لغرض تقييم الشمل لاضمحلال القيمة يتم تجميع الأصول المالية على أساس خصائص خطر الائتمان المتشابهة التي تعطى مؤشراً على قدرة المدين على سداد جميع المدفوعات المستحقة طبقاً للشروط التعاقد (على سبيل المثال على أساس تقييم خطر الائتمان أو عملياً بتصنيف التي تأخذ في الاعتبار نوع الأصل والصناعة والموقع الجغرافي ونوع الضمان وموقف المتأخرات والمؤمل الأخرى ذات الصلة). وتكون السمات المتشابهة وثيقة الصلة بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية لمجموعات الأصول وذلك بتقديم مؤشرات عن قدرة المدين لسداد جميع المدفوعات المستحقة طبقاً للشروط التعاقدية للأصول الجارية تقييمها. هذا وتختلف احتمالات الخسارة وإحصائيات للخسارة الأخرى عند مستوى كل مجموعة بين^(١)؛

أت ٨٨- تمثل خسائر اضمحلال القيمة المعترف بها على أساس مجموعة من الأصول خطوة مبدئية بثوبها تحديداً لخسائر اضمحلال القيمة لكل أصل على حدة في مجموعة الأصول المالية المقومة بشكل شامل لاختيار اضمحلال القيمة ، وبمجرد إتاحة المعلومات التي تعدد خسائر اضمحلال القيمة لأصول المجموعة بصفة متفردة يتم استبعاد هذه الأصول من المجموعة.

أت ٨٩- 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 المتشابهة لتلك الخصائص الموجودة في المجموعة. أما المنشآت التي ليس لديها مثل هذه الخبرة أو كانت خبرتها غير كافية فلنأخذها بنسجيم 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 فترة التي تعتمد عليها حبرة الخسائر التاريخية وكذلك لاستبعاد تأثير الظروف الموجودة في الفترة التاريخية التي لم تعد موجودة حالياً ، ونعكس التغيرات في تغيرات للتدفقات 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 تعقيرات وأسعار السلع وحالة السداد

(١) (أ) الأصول التي تم تقييم اضمحلال في قيمتها بصفة فردية ونلاحظ عدم وجود اضمحلال في القيمة بها .
(ب) الأصول التي لم يتم تقييم اضمحلال قيمتها بصفة فردية وكلفت النتيجة هي ظهور مبلغ آخر بدلاً من اضمحلال في القيمة لمطرية.

وإذا لم يكن لدى الشئكة مجموعة من الأصول ذات سمات خطر متشابهة صندف لا يتم عمل تقرير إنشائي.

أو للمعامل الأخرى التي تعطي مؤشراً عن الخسائر المكتبة في المجموعة وحجمها) ويتم مراجعة المنهجية والافتراضات المستخدمة لتقدير التغيرات النقدية المستقبلية بصفة دورية لمطابق أية فروق بين تقديرات الخسائر والخسائر الفعلية.

أ٩٠- وكمثال على تطبيق فقرة أ٨٩ قد تمديد المنشأة على أساس الخبرة التاريخية من 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 توفي في هذه السنة بعض حاملي بطاقات الائتمان في مجموعة المنشأة مما يعطي مؤشراً على حدوث اضمحلال في قيمة هذه الديون حتى وإن لم تكن المنشأة على علم تحديداً بحاملي البطاقات الذين توفوا في نهاية السنة، وقد يكون من المناسب لخسائر اضمحلال في القيمة هذه أن يتم الاعتراف بالنسبة للخسائر المكتبة ولم تسجل، إلا أنه من غير المناسب الاعتراف بخسائر حالات الوفاة المتوقعة حدوثها في المستقبل وذلك لأن الحدث المتشئ للخسارة ألا وهو وفاة المدين لم يقع بعد.

أ٩١- عند استخدام معدلات لخسائر التاريخية لتقدير التغيرات النقدية المستقبلية من الأهمية يمكن 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 بخسائر في مجموعات الأصول ذات سمات مخاطر الائتمان المشابهة وكذلك البيانات الملحوظة ذات الصلة التي تعكس الظروف الحالية.

أ٩٢- يمكن استخدام مناهج تعتمد على معدلات أو طرق إحصائية لتحديد خسائر اضمحلال في القيمة في مجموعة من الأصول المالية (على سبيل المثال لفروض ذات أرصدة صغيرة) ما دام ذلك يتفق مع تمثيلات الفقرات من ٥٣ إلى ٥٦ من المعيار والفقرات من ٨٧ إلى ٩١. وأي نموذج يستخدم يجب أن يتضمن تأثير للقيمة الزمنية للنقود مع الأخذ في الاعتبار للتغيرات النقدية المرتبطة بالعمر المتبقي للأصل (وليس للسنة التالية فقط) مع الأخذ في الاعتبار أيضا أصول الفروض ضمن المحفظة دون إظهار أية خسائر في اضمحلال القيمة عند الاعتراف المبني بالأصل المالي.

إيرادات القولد بعد الاعتراف بخسائر اضمحلال القيمة

أ٩٣- بمجرد تخفيض قيمة الأصل المالي أو مجموعة من الأصول المشابهة نتيجة لخسائر اضمحلال القيمة يتم بعد ذلك الاعتراف بإيرادات القولد باستخدام سعر الفائدة المستخدم لخصم التغيرات النقدية المستقبلية كأغراض قياس خسائر اضمحلال القيمة.

التغطية (الفقرات من ٧١' إلى ١٠٢' من المجلد)

أنوات للتغطية (الفقرات من ٧٢' إلى ٧٧' من المجلد)

الأنوات المؤهلة (الفقرات من ٧٢' إلى ٧٧' من المجلد)

أت ٩٤ - قد تكون للخسائر المحتملة المرتبطة بخيار مكتوب من المنشأة أكبر بكثير من المكاسب المحتملة في قيمته المرتبطة بالنقد المغطى ذا الصلة ، بمعنى آخر لا يكون الخيار المكتوب فيه فعلاً في تقليل مخاطر الأرباح أو الخسائر الحاصلة بالبند المغطى وبالتالي لا يؤول الخيار لمكتوب كأداة تغطية ما لم يتم تخصيصه كمقاصة لحبار ثم شرأوه ويتضمن ذلك الخيار المتضمن فيه أداة مالية أخرى (على سبيل المثال خيار شراء المكتوب المستخدم لتغطية التزام خيار شراء Callable Liability) . وفي المقابل يكون للخيار المشترى أرباحاً محتملة تعادل أو تتجاوز الخسائر وبالتالي هناك إمكانية لتقليل مخاطر الخسائر أو الأرباح من قننور في القيم العادلة أو التغطيات التغطية وبالتالي يمكن أن يؤول هذا الخيار ليكون أداة تغطية.

أت ٩٥ - يمكن تخصيص الاستثمار لمحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق المثبت بالتكلفة المستهلكة كأداة تغطية خطر العملات الأجنبية .

أت ٩٦ - لا يمكن تخصيص - كأداة تغطية - أي استثمار في أداة حقوق ملكية غير مسجلة بورصة وغير مثبتة بالقيمة العادلة بسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها لو لية أداة مشتقة ترتبط بهذه الأداة ويجب تسويتها بتقويم مثل هذه الأداة غير المسجلة (راجع الفقرتين ٤٦ (ج) و ٤٧ من المجلد).

أت ٩٧ - لا تعتبر أنوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها أصولاً أو للزامات مالية للمنشأة وبالتالي لا يمكن تخصيصها كأنوات تغطية.

للبنود المغطاة (الفقرات من ٧٨' إلى ٨٤' من المجلد)

البنود المؤهلة (الفقرات من ٧٨' إلى ٨٠' من المجلد)

أت ٩٨ - لا يعتبر الارتباط المؤكد للحصول على حصة في صافية اندماج بند مغطى فيما عدا خطر العملات الأجنبية نظراً لعدة إمكانية قياس المخاطر الأخرى التي يتم تغطيتها أو تحييدها بشكل محدد وتمثل هذه المخاطر الأخرى مخاطر عامة للنشاط.

أت ٩٩ - لا يمكن اعتبار الاستثمار بطريقة حقوق الملكية بند مغطى في تغطية القيمة العادلة نظراً لأنه بموجب طريقة حقوق الملكية يتم الاعتراف ضمن قائمة الأرباح

والخسائر بحصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة للشقيقة ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للاستثمار ، ولعجب مشابه لا يعتبر الاستثمار في شركة تابعة مجمعه بند مغطى في تغطية القيمة العادلة لأنه بموجب لتجميع يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالأرباح والخسائر للمنشأة وليس بالتغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، ويختلف تغطية صافي الاستثمار في صافية لأجنبية عن ذلك نظراً لأنها تغطية لمخاطر عملة أجنبية وليس تغطية قيمة عملة للتغير في قيمة الاستثمار .

أ٩٩- تبين الفقرة "٨٠" أن مخاطر للعملة الأجنبية في التوائم المالية المجمعة لمعاملة مؤكدة ما بين مجموعة قد تتأهل كبنء مغطى في تغطية التدفق النقدي : شريطة أن تكون المعاملة مفيدة بعملة باستثناء عملة التعامل الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة ، وأن مخاطر للعملة الأجنبية ستؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة ، ولهذا الغرض يمكن أن تكون للمنشأة شركة أم أو شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع . وإذا لم تؤثر مخاطر للعملة الأجنبية لمعاملة مؤكدة ما بين مجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ما بين المجموعة لا يمكن أن تتأهل كبنء مغطى وهذه هي عادة الحالة بالنسبة لدفعات الإكثوة أو دفعات الفكة أو رسوم الإدارة بين الأعضاء في نفس المجموعة ، إلا إذا 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 كبنء 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 مابين المجموعة لأصول ثابتة من منشأة المجموعة التي صنعها إلى منشأة المجموعة التي ستستخدم الأصول للثابة في عملتها قد يؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة ، ومن الممكن أن يحدث ذلك على صييل المثال : لأن الأصول الثابتة سيتم إهلاكها من قبل المنشأة المشتريه ، وقد يتغير المبلغ المعترف به كوليأ لهذه الأصول إذا كانت المعاملة المذكورة ما بين المجموعة مفيدة بعملة باستثناء عملة التعامل الرئيسية للمنشأة المشتريه.

أ٩٩ب- إذا تأهل تغطية معاملة مؤكدة ما بين مجموعة لمحاببة التغطية فإن أي ربح أو خسارة معترف بها في بيود للنقل الشامل الأخرى حسب فقرة "٩٥(أ)" سيتم إعادته توييها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة في نفس الفترة أو فترات التي تؤثر بها مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة التغطية على الربح أو الخسارة المجمعة .

أ٩٩ب-١- يمكن للمنشاء أن تخصص كل التغيرات في التكاليف النقدية أو القيمة للعائلة لبدء مغطى في علاقة تغطية ويمكن للمنشاء أيضاً أن تخصص فقط التغير في التكاليف النقدية لو القيمة للعائلة لبدء مغطى بأعلى أو أقل من سعر محدد أو لي متغير آخر (خطر من جانب واحد) وتمكس القيمة الأريد في أداة تغطية لخير سترى (يلتزم أن لها نفس الشروط الأساسية كخطر مخصص) خطر من جانب واحد في البدء للمغطى ، فعلى سبيل المثال : يمكن للمنشاء أن تخصص للتغير في التكاليف النقدية المستقبلي والنتائج من ارتفاع سعر شراء مئة لاسية . في مثل هذه الحالة يتم فقط تخصيص خسائر التوافق للتغير في التكاليف عن الارتفاع في السعر فوق مستوى محدد ، ولا يتضمن الخطر للمغطى قيمة الوقت للخيار المتدري حيث أن قيمة الوقت لا تعتبر مكون من مكونات المعاملة المتوقعة يؤثر على الأرباح أو الخسائر (فقرة ٨١٦(ب)).

تخصيص الأرباح المالية كأرباح مغطى (الفقرتين ٨١٦ و ٨١٧(أ))

أ٩٩ج- إذا تم تخصيص حصة من التكاليف النقدية للأصل المالي أو الالتزام المالي على أنها بت مغطى يجب أن تكون تلك الحصة المخصصة لكل من إجمالي التكاليف النقدية للأصل أو الالتزام ، على سبيل المثال ، في حالة الالتزام الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له أقل من سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن ، لا يمكن أن تخصص للمنشاء (أ) حصة من الالتزام تساوي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن و(ب) حصة متبقية سلبية ، ولا يمكن للمنشاء أن تحتج جميع التكاليف النقدية لكامل الأصل المالي أو الالتزام المالي على أنها بت مغطى فيما يتعلق بمخاطر محددة وسعة فقط (مثلاً للتغيرات التي تنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن فقط). على سبيل المثال ، في حالة الالتزام المالي الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له هو ١٠٠ نقطة أساس دون سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن ، يمكن للمنشاء أن تعدد كامل الالتزام على أنه بت مغطى (أي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن مطروحاً منها ١٠٠ نقطة أساس) ويقوم بعمل تغطية للتغير في القيمة للعائلة أو التكاليف لتغطية لكامل ذلك الالتزام الذي يسبب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن ، ويمكن أن تختلف للمنشاء أيضاً نسبة تغطيه غير نسبة ١ : ١ من أجل تحسين فاعلية التغطية كما هو موضح في الفقرة ١٠٠.

أ٩٩د- بالإضافة إلى ذلك ، إذا تم للتغطية لأداة مالية ذات سعر ثابت في وقت ما بعد إنشائها وتكون لسعر الفائدة قد تغيرت في غضون ذلك ، تستطيع المنشأة تخصيص حصة مساوية للسعر الأساسي الذي هو أعلى من السعر التملذي للمفروع على قيد . ويمكن للمنشأة أن تقوم بذلك بطريقة أن يكون السعر الأساسي أقل من سعر الفائدة الفعلي المحسوب بناءً على افتراض أن المنشأة قد قامت بشراء الأداة في اليوم الذي قامت فيه أولاً بتحديد ليند المقطعي . على سبيل المثال ، نفترض أن المنشأة قد اشترت أصلًا ماليًا ذو سعر ثابت بقيمة ١٠٠ و أنه سعر فائدة فعلي مقداره ٦% في الوقت الذي كن فيه سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن هو ٤% تبدأ المنشأة بتغطيه ذلك الأصل في وقت لاحق عندما يكون سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن قد ارتفع إلى ٨% وانخفضت القيمة لعائلة الأصل إلى ٩٠ . وتحسب المنشأة لها لو قامت بشراء الأصل في التاريخ الذي تقوم فيه أولاً بتخصيصه على أنه بند مغطى مقابل قيمته العادلة في ذلك الوقت بمقدار ٩٠ ، فإن العائد الفعلي كان سيبلغ ٩.٥% . ولأن سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن أقل من هذا العائد الفعلي ، بإمكان المنشأة تخصيص حصة من سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن بنسبة ٨% لتكف جزئياً من التكاليف النقدية المتعلقة بالفائدة التعاقبية وجزئياً من الفرق بين القيمة للعائلة (أي ٩٠) والمبلغ القابل للتسديد في تاريخ الاستحقاق (أي ١٠٠) .

أ٩٩هـ- تسمي الفقرة ٨١ "المنشأة" أن تخصص شيء غير كامل التغير في القيمة للعائلة أو التغير في التدفق النقدي للأداة المالية. فعلى سبيل المثال :

(أ) يمكن تخصيص كل التدفقات النقدية للأداة المالية للتغير في التدفق النقدي أو للتغير في القيمة للعائلة المنسوبة إلى بعض (وليس كل) المخاطر .

(ب) يمكن تخصيص بعض (وليس كل) التدفقات النقدية للأداة المالية للتغير في التدفق النقدي أو التغير في القيمة للعائلة المنسوبة إلى كل أو بعض المخاطر (بمعنى أن يتم تخصيص جزء من التدفقات النقدية للأداة المالية للتغيرات المنسوبة إلى كل أو بعض المخاطر) .

أ٩٩و- لكي تتأهل المخاطر المخصصة والأجزاء المحاسبة التغطية يجب أن تكون عناصر قابلة للتحديد منفصلة عن الأداة المالية مع ضرورة أن تكون المتغيرات في التدفقات النقدية أو للقيمة للعائلة لكامل الأداة المالية والنتيجة من التغيرات في المخاطر المخصصة والأجزاء قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها على سبيل المثال :

(أ) بالنسبة للأداة المالية ذات السعر المحدد والمغطاه ضد التغير في القيمة للعائلة المنسوبة إلى التغيرات في أسعار الفائدة التي لا تحمل أية مخاطر أو أسعار الفائدة القياسية . يعتبر سعر الفائدة الذي لا يحمل أن مخاطر وسعر الفائدة القياسي عدة 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 لو كجزء من أداة مالية ما لم يتم استثناء ما جاء في (ج) أنناه .

(ج) يعتبر مكون يمكن تحديده منفصلاً ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها كجزء المحدد تعديلاً من التضمين في التغطيات النقدية من سند أعترف به بصفته مرتبطاً بالتضمين (بقرائن عدم وجود متطلبات للمحاسبة عن مشتقة ضمنية مستقلة) وذلك بشرط ألا تتأثر التغطيات النقدية الأخرى للأداة بجزء التضمين هذا

تخصيص للبنود غير المالية كبنود متطاة (الفقرة ٨٢ من المعيار)

أ١٠٠- لا يكون للتغيرات في سعر أي مكون للأصل أو الالتزام غير قبلي بشكل علم أي تأثير يتنبأ به لو يمكن قياسه بصورة مستقلة على سعر لبند القابل للمقارنة وذلك على سبيل تمثيل فيما يتعلق بالتغير في أسعار الفائدة في قصوى على سعر للسند ، وبالتالي يعتبر الأصل أو الالتزام غير القبلي بنداً منفصلاً فقط في مجمله أو بالنسبة لسعر العملة الأجنبية. وإذا كان هناك فرق بين شروط أداة التغطية ولبنده المغطى على سبيل المثال بالنسبة لتغطية شراء متنبأ به لين إيرزيلي باستخدام عقد أجل لشراء بن كولومبي بشروط مختلفة عدداً في علاقة التغطية يمكن أن توهل كعلاقة تغطية بشرط استثناء جميع الشروط الواردة في الفقرة ٨٨ من المعيار بما في ذلك توقع الفعالية لكبيرة للتغطية ، ولهذا الغرض فإن قيمة أداة التغطية قد تكون كبير 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 لين إيرزيلي) و أداة التغطية (على سبيل المثال التعامل في لين كولومبي) وإذا وجدت علاقة إحصائية سليمة بين المتغيرين (أي بين أسعار وحدت لين إيرزيلي والين الكولومبي) فإن الحدار المنحني لخط التراجع يمكن أن يستخدم لتحديد نسبة التغطية التي تعظم من الفعالية المتوقعة . على سبيل المثال إذا كان الحدار المنحني خط لتراجع ١.٠٢ ، فإن نسبة التغطية ٠.٩٨ من كميات البنود للمغطاة في (١) ولحد صحيح من أداة التغطية ر من شأنها أن تعظم للفعالية 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 كنود مغطاة (الفقرتين ٨٣، ٨٤ من المعيار)

أ١٠١ - لا يُهل لمحاسبة التغطية أية تغطية لحالة شاملة بالصافي (على سبيل المثال صافي كافة الأصول والالتزامات بسعر ثابت بتاريخ استحقاق مشابهة) وليس بنداً مغطاً محدد ، إلا أنه يمكن تحقيق نفس التأثير محاسبة التغطية على الأرباح أو الخسائر بالنسبة لهذا النوع من علاقة التغطية وذلك بتخصيص جزء من البنود الأساسية كبنود مغطاً ، على سبيل المثال إذا كان لدى بنك ١٠٠ من الأصول و ٩٠ من الالتزامات بمخاطر وشروط مشابهة في صيغتها في ظل وجود عمليات تغطية مقابل مخاطر تبلغ ١٠ ، عتدك يستطيع البنك ترويب ١٠ من هذه الأصول كبنود مغطاً ويمكن استخدام هذا للتخصيص إذا كانت هذه الأصول والالتزامات أدوات ذات سعر ثابت وفي هذه الحالة يمثل هذا التخصيص تغطية نقدية للعائلة ، 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 والقرام مؤكد للبيع بعملة أجنبية بقيمة ٩٠ عتدك تستطيع بهراء عتية تغطية مبلغ بالصافي يبلغ ١٠ وذلك بالموصول على أدلة مشتقة وترويبها كأداة تغطية ترتبط بقيمة ١٠ من ارتباط لبيع للمؤكد ببلغ ١٠٠.

محاسبة التغطية (الفقرات من ٨٥ إلى ١٠٢ من المعيار)

أ١٠٢ - من أمثلة تغطية القيمة للعائلة تغطية مخاطر التغيرات في القيمة للعائلة لأداة مديونية ذات سعر ثابت نتيجة للتغيرات في أسعار الفائدة ويمكن لبرلم هذه التغطية بواسطة الجهة المصدرة أو حامل الأداة.

أ١٠٣ - من أمثلة عمليات تغطية للتدفقات النقدية استخدام عقد مبادلة لتغيير مديونية بسعر معوم إلى مديونية بسعر ثابت (أي تغطية معاملة مستقبلية حيث تكون التدفقات النقدية للمستقبلية المغطاة هي مدفوعات الفوائد المستقبلية).

أ١٠٤ - تغطية الالتزام للمؤكد (على سبيل المثال عملية تغطية التخفيض في سعر الوكود بالنسبة للالتزام تعاقدي غير معترف به بواسطة منشأة كهربية لشراء الوقود بسعر ثابت) تعتبر مقابل مخاطر التغير في القيمة للعائلة وبالتالي فإن هذه التغطية تمثل عملية تغطية للقيمة للعائلة إلا أنه طبقاً للفقرة ٨٧ فإن تغطية خطر للعملة الأجنبية الخاصة بالقرام مؤكد يمكن المحاسبة عنها بطريقة بديلة كتغطية تدفقات نقدية.

تقدير فعالية التغطية

أ١٠٥ - تعتبر التغطية ذات فعالية عالية فقط في حالة استيفاء الشروط التالية:

(أ) بوقع من التغطية في تاريخ بداية التغطية وفي فترات لاحقة أن تكون ذات فعالية عالية في تحقيق تعيرات مقلصة Offsetting Changes في القيمة المعدلة أو التدفقات النقدية التي تخرى إلى الحظر المعطى أثناء الفترة المخصص لها التغطية ويمكن أن يظهر هذا بوقع بدة طرق تتضمن مقارنة قصيرات المصلحة في القيمة المعدلة أو التدفقات النقدية لأداة التغطية أو بإظهار علاقة إحصائية بين القيمة المعدلة أو التدفقات النقدية للبند المعطى وتلك الخاصة بأداة التغطية وقد تختار المنشأة نسبة تغطية حلائف ١:١ لتحسين فعالية التغطية كما ورد في لفرة ٦٠٠.

(ب) تقع للتأجيل للقيمة لتغطية في نطاق نسبة ٨٠% - ١٢٥% . على سبيل المثال إذا كانت للتأجيل القيمة تظهر خسارة لأداة التغطية بواقع ١٢٠ وأرباح لأداة النقدية بواقع ١٠٠ عندئذ يمكن قياس المقلصة بواقع ١٠٠/١٢٠ أى ٨٣% لو ١٢٠/١٠٠ بواقع ٨٣% وفي هذا المثال إذا افترضنا أن للتغطية تفي بالشروط الواردة في (أ) عالية عندئذ تستخلص المنشأة أن للتغطية ذات فعالية عالية.

أ١٠٦- تقدر الفعالية في الوقت الذي تقوم فيه المنشأة بإعداد قوائمها المالية السنوية أو الدورية على الأقل.

أ١٠٧- لا يحدد هذا المعيار طريقة واحدة لتقدير فعالية التغطية حيث إن الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتقدير فعالية التغطية تعتمد على إستراتيجيتها في إدارة المخاطر . على سبيل المثال إذا كانت إستراتيجية المنشأة لإدارة لمخاطر هي تحيل وتسوية قيمة أداة للتغطية بصفة دورية لإظهار للتعيرات في مركز المعطى عندئذ تحتاج المنشأة لإظهار أن التغطية من المتوقع أن تكون ذات فعالية عالية لفط الفترة قنالية حتى يتم تسوية مبلغ أداة للتغطية وفي بعض الحالات قد تتبنى المنشأة طرقاً مختلفة لأنواع مختلفة من التغطيات، وتتضمن مستندات للمنشأة للمونة 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 لزمونية للتفود للأداة.

أ١٠٧- إذا قامت المنشأة بتغطية أقل من ١٠٠% من الخطر المرتبط بالبتد على سبيل المثال ٨٥% فإنها تقوم بتخصيص للبند المعطى بواقع ٨٥% من المخاطر وتبين عدم فعالية التغطية بدة 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 لفرة ٦٠٠.

أ١٠٨- إذا كانت الشروط الرئيسية لأداة التغطية والأصل والالتزام والارتباط بمؤكد المغطى أو للمعاملات المتوقعة بدرجة احتمالية عالية هي نفسها ، عندئذ فإن التغيرات في القيمة العادلة والتدفقات النقدية التي تُعزى للخطر المغطى قد تؤدي إلى تساوية بعضها لبعض وذلك عند إبرام للتغطية لاحقاً ، على سبيل المثال قد تكون ميللة سعر قللة أداة تغطية فعالة إذا كانت قديم والمبالغ الافتراضية والأصلية ومذتها وتواريخ إصدار التسعير وتواريخ الحصول على نصن للمبلغ والقوائد ومداها وفهام أسعار الفائدة هي نفسها بالنسبة لأداة التغطية والفند المغطى بالإضافة إلى ذلك تعتبر قتنطية الفلمسة بشراء متوقع ، ذي احتمالية عالية لسلعة مع عقد يُجِل ذلك فعالية عالية في الحالات التالية:

(أ) إذا كان العقد الآجل لشراء نفس كمية من نفس السلعة في نفس الوقت ونفس المكان مثل لشراء المتوقع للمغطى.

(ب) إذا كانت القيمة للعائلة للعقد الآجل في البدلية صفراً.

(ج) إذا تم استبعاد إما للتغير في الخصم أو للعلاوة على عقد الآجل من تقدير الفعالية والاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر أو إذا كان للتغير في التفتقات النقدية المتوقعة على المعاملة المتوقعة ذات الاحتمالية العالية يعتمد على سعر أجل للسلعة.

أ١٠٩- أحياناً تقوم أداة التغطية بضوبة جزء فقط من الخطر المغطى (يقصد بالتسوية Offset فوصول إلى درجة صفر-) على سبيل المثال لا تكون للتغطية فعالة بالكامل في حالة أن تكون أداة التغطية والبند المغطى مفومتين بعمليات مختلفة ولا يسيران جنباً إلى جنب مع بعضهما البعض ، كذلك لا يمكن أن تكون تغطية خطر سعر للفائدة باستخدام أداة مشتقة فعالة بدرجة تامة إذا كان جزءاً من القيمة للعائلة للأداة المشتقة يعزى إلى مخاطر الائتمان للطرف المقابل.

أ١١٠- 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 تزال تغطية مخاطر الفخام في الأصول المالية أو مخاطر قهلم الحكومة بنزع الملكية لمحاسبة التغطية ولا يمكن قياس الفعالية نظراً لعدم إمكانية قياس المخاطر بصورة يعتمد عليها .

أ١١١- تسمح الفقرة ٧٤(أ) للمنشأة أن تعمل فرق القيمة بالزيادة وقيمة الوقت في عقد خيار وأن تخصص كداة تغطية فقط للتغير في فرق القيمة بالزيادة لعقد الخيار.

مثل هذا التخصيص قد ينشأ عن علاقة تغطية فعالة تملأ في التوصل إلى مقاصد مع التغيير في التفتقات للبنية المنسوبة إلى تغطية الخطر من جانب واحد من معاملة متوقعة إذا كانت الشروط الأساسية للمعاملة المتوقعة هي نفسها لأداة لتغطية .

أ١١٠ب- إذا خصصت المنشأة كامل خيار مشتري كأداة تغطية لخطر من جانب واحد ينتج من معاملة متوقعة فإن تكون علامة لتغطية فعالة تملأ . ويكون ذلك بسبب أن العلوة المدفوعة للخيار تتضمن قيمة الوقت وكما هو مبين في الفقرة أ١١٠ب أ. فإن الخطر من جانب واحد المخصص لا يتضمن قيمة الوقت في الخيار . لذلك ففي مثل هذه الحالة أن يكون هناك مقاصد بين التفتقات لبنية المنسوبة إلى قيمة الوقت للعلوة للخيار المدفوعة والخطر المغطى المخصص.

أ١١١- في حالة خطر سعر الفائدة يمكن تقدير فعالية التغطية بأعداد 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 للخطر يتم تقدير فعالية التغطية مقابل الأصل أو الالتزام.

أ١١٢- عند تقدير فعالية التغطية تأخذ المنشأة بشكل عام في الاعتبار القيمة الزمنية للنقد ولا تكون هناك حاجة لتطبيق سعر الفائدة على النقد المغطى مع سعر الفائدة لأثبتت على المبالغة المخصصة كتغطية القيمة المعدلة . ولا تكون هناك حاجة أيضاً لمطابقة سعر المصروف المتغير على الأصل أو الالتزام المحمل بفائدة مع نفس سعر الفائدة المتغير على المبالغة المخصصة كالتزام تدفقات نقدية . وتتشأ قيمة المعدلة للمبالغة من صافي نسوبتها ويمكن تغيير الأسعار الثابتة والمثيرة لمبالغة دون التأثير على صافي النسبة إذا كان التغيير لكليهما بنفس القيمة.

أ١١٣- إذا لم تتوقف 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 التغيير في الظروف التي أدت إلى إبطال علاقة التغطية في الوفاء بمبادئ فعالية التغطية وأثبتت أن التغطية كانت فعالة قبل هذا الحدث أو وفور هذه الظروف ، عندئذ تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية من تاريخ هذا الحدث أو حدوث هذه التغيرات.

محاسبة تغطية القيمة المعدلة لتغطية محفظة مخاطر سعر الفائدة

أ١١٤- دائمة لتغطية القيمة المعدلة 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 ثلث ١١٥ إلى ثلث ١٣٦ للتلوية :

(أ) كجزء من عملية إدارة المخاطر تحدد المنشأة محطة من البنود ترغب في تغطية خطر سعر الفائدة المرتبط بها وقد تتضمن المحطة أصولاً لفظ أو التزامات لفظ أو كليهما، وقد تحدد المنشأة محطتين أو أكثر (على سبيل المثال قد تجمع المنشأة أصولها المتاحة للبيع ضمن محطة مستقلة) وفي هذه الحالة تطبق المنشأة الإرشادات التالية على كل محطة بصورة مستقلة.

(ب) تقوم المنشأة بتحليل المحطة إلى فترات زمنية لإعادة التفسير بناءً على توليد إعادة التفسير المتوقعة وليست التلقائية. ويمكن إجراء هذا التحليل بعدة طرق تتضمن جدولة التدفقات النقدية ضمن الفترات المتوقعة أن تحدث فيها هذه التدفقات أو جدولة المبالغ الأصلية الافتراضية ضمن جميع الفترات حتى توقع حدوث إعادة التفسير.

(ج) بناءً على هذا التحليل تحدد المنشأة القيمة التي ترغب في تغطيتها وتقوم بتخصيص قيمة الأصول أو الالتزامات (ليس بصافي القيمة) من المحطة المحددة المتساوية للقيمة التي ترغب في تغطيتها كتبد محط وتحدد هذه القيمة أيضاً قياساً لنسبة المتوية المستخدمة لاختبار فعالية طبقاً للفقرة ثلث ١٢٦ (ب).

(د) تقوم المنشأة بتخصيص خطر سعر الفائدة الذي تقوم بتغطيته وقد يكون هذا الخطر جزءاً من خطر سعر الفائدة في كل بند من البنود في المركز المغطى على سبيل المثال سعر الفائدة الفيلسي (مثل الليبور).

(هـ) تقوم المنشأة بتخصيص أداة تغطية أو أكثر لكل فترة زمنية لإعادة التفسير.

(و) وباستخدام التخصيصات الواردة في (ج) و (هـ) عالية تقدر المنشأة من ليداية وفي الفترات اللاحقة هل من المتوقع أن تكون التغطية ذات فعالية عالية أثناء الفترة المخصص لها التغطية.

(ز) تقوم المنشأة بصفة دورية بفولس للتجور في القيمة المعدلة للتد المغطى (كما هو مخصص في (ج) بعالية والذي يعزى للخطر المغطى كما ورد في (د) بعالية) على أساس توليد إعادة التفسير المتوقعة المحددة في (ب) عالية بشرط تحديد للفعالية الحقيقية للفعالية للتغطية عند تقديرها باستخدام أسلوب المنشأة الموثق لتقدير للفعالية. و تقرب المنشأة بالتخير في القيمة المعدلة لتبد المغطى كأرباح أو خسران في الأرباح أو الخسائر وذلك في بند أو بندين تفصيليين في الميزانية كما ورد في الفقرة ٨٩٠ (أ) من المعيار ، ولا تكون هناك حاجة لتوزيع التغير في القيمة المعدلة على الأصول أو الالتزامات الفردية.

(ج) تقوم المنشأة بغسل القيمة المضافة لأداء أو أدوات التغطية (كما هو محدد في (هـ) عليه) وتعترف بالأرباح أو الخسائر ضمن الأرباح أو الخسائر ويتم الاعتراف بالقيمة للعائد للأداء أو الأدوات المالية كأصل أو التزام في قائمة المركز المالي.

(ط) يتم الاعتراف بعدم الفعالية^(٩) ضمن قائمة الأرباح والخسائر بالفرق بين التغير في القيمة العادلة لمشار إليه في (ز) والمشار إليه في (ح).

أت ١١٥- هذا المنهج موضح بالتفصيل فيما يلي حيث يتم تطبيقه فقط على منطية القيمة للعائد لخطر سعر الفائدة المرتبط بمحفظة أصول أو للالتزامات مالية.

أت ١١٦- يمكن أن تتضمن المحفظة المحددة في الفقرة أ١١٤ (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 كجند محظ.

أت ١١٧- عند تطبيق الفقرة أ١١٤ (ب) تحدد المنشأة فترة إعادة تقييم للمنتفعة للبند على أنها التاريخ الذي يتوقع فيه استحقاق البند أو إعادة تسعيره طبقاً لمعدلات السوق ليهما أقرب ، وتقدر لتوزيع المنتفعة لإعادة التسعير عند بداية التغطية وخلال مدة التغطية بناءً على الخبرات التاريخية والمعلومات الأخرى المتاحة والتي تتضمن معلومات وتوقعات عن معدلات لسداد المعجل وأسعار الفائدة والتدخل بينهما. وتستخدم المنشآت التي ليس لديها أية خبرات مؤسسية خاصة أو لديها خبرات غير كافية بالمجموعات المعاملة من الأدوات وذلك للأدوات المالية القابلة للمقارنة ، ويتم مراجعة هذه التقديرات بصفة دورية و يتم تحديثها بناءً على الخبرات المتاحة ، وفي حالة وجود بند له سعر ثابت قليل لتعجيل سداؤه ، فإن تاريخ إعادة التسعير المتوقع هو التاريخ المتوقع فيه لسداد المقدم للبند ما لم يتم إعادة تسعيره طبقاً لمعدلات السوق في تاريخ أقرب ، وبالنسبة لمجموعة من الأصول المشابهة فإن التحلل إلى فترات زمنية بناءً على التاريخ المنتفعة 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 فترات زمنية بناءً على لتوزيع المنتفعة لإعادة التسعير إلا أن منهج وطريقة هذا لتوزيع تكون طبقاً لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة .

(٩) تعليق نفس اعتبارات الأهمية النسبية في هذا السياق كما هي مطبقة في كافة معايير المحاسبة المصيرية .

أ١٨- وطبقاً للتخصيص الوارد في الفقرة ١١٤ (ج) من المعيار ، إذا قامت المنشأة في فترة معينة لإعادة التقييم 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^(*)) كبنء مغطى ، ويتم التعبير عن التخصيص كمبلغ صلة (أو مبلغ بالدولار أو اليورو أو الجنيه أو الفرنك) وليس كأصول فردية ، ويتبع ذلك أن جميع الأصول (أو الالتزامات) التي أخذ منها مبلغ التغطية - أو مبلغ ١٠٠ من الأصول في المثال السابق ، يجب أن تكون:

(أ) بنوء تتغير قيمتها للعائلة استجابة للتغيرات في سعر الفائدة .

(ب) بنوء تأهلت للمحاسبة عنها باستخدام طريقة تغطية بقيمة للعائلة إذا ما تم تخصيصها على أنها مغطاة بطريقة منفردة وبشكل خاص نظراً لأن المعيار^(١) يحدد أن للقيمة للعائلة الالتزام مالي الذي له حاسبة 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 البنء غير مؤهل للمحاسبة عنه طبقاً لطريقة تغطية القيمة للعائلة وذلك عن أية فترة زمنية تتجاوز أقصى فترة يستطيع أن يطلب فيها حامل الأداة السداد ، وفي المثال السابق، فإن المركز المغطى هو قيمة أصول ، وبالتالي فإن هذه الالتزامات ليست جزءاً من البنء المغطى المخصص ولكن تستخدمها المنشأة لتحديد قيمة الأصول المخصصة كبنوء مغطاة.

أ١٩- 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 لـمنشأة بالنسبة لجميع التغيرات المستخدمة لتحديد القيمة التي تغطي 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 التقييم ويشمل ذلك افتراضات سعر الفائدة التي تحدد تقديرات معدلات السداد المبكر وأسس تغيير هذه التقديرات. وتستخدم نفس

(*) يسمح لمعيار التمثال بتفسير أية قيمة من الأصول أو الالتزامات للوحدة المتماثلة ، ومقارنة هذا المثال بـ مبلغ لسول جاري لتغطيته بين صفر ١٠٠٠ .

الطريقة لكل من التقديرات الأولية التي تتم وقت إخراج الأصل أو الالتزام ضمن المحفظة المغطاة ولأية مرجعات تتم فيما بعد على هذه التقديرات.

(ج) عدد و مدة للفترة الزمنية لإعادة التقييم.

وإذا كان الموقف الذي ترغب المنشأة في تغطيته هو التزامات قابل المبيع الذي يمثل البند المغطى المنصم يمكن أن يتم سحبه من للالتزامات ذات سعر ثابت وليس من للالتزامات يمكن أن يطلب من المنشأة مئلاها في فترة زمنية اقرب. ويتم حساب قبل النسبة المستخدمة لتقدير فعالية التغطية طبقاً للفقرة ١٢٦(ب) كنسبة من هذه الائتمات، على سبيل امثال، اقترض أن المنشأة تقدر أنه في فترة زمنية محددة لإعادة التقييم لديها للالتزامات بالسعر ثابتة تبلغ ١٠٠ وتتضمن ودفع تحت الطلب تبلغ ٤٠، والالتزامات ليس لها خاصية الطلب تبلغ ٦٠ وأصول ذات سعر ثابت تبلغ ٧٠.

إذا قررت المنشأة تغطية كل للموقف للصافي فبلغ ٣٠، فإنها تخصص للالتزامات تبلغ ٣٠ كيند مغطى لو 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 ١٢٦(ب) سوف تستخدمها ، هذه الطريقة المستخدمة بواسطة المنشأة لتحديد قيمة الأصول أو الالتزامات المنصمة كيند مغطى وبناء عليه قياس النسبة لمرية المستخدمة عند قيم المنشأة باعتبار الفعالية باستخدام الطريقة الواردة في فقرة ١٢٦(ب) هل تقوم المنشأة بإجراء اختبار للفعالية بالنسبة لكل فترة زمنية لإعادة التقييم على حدة أو لجميع للفترة مجمعة أو لاثنتين معاً ؟ ويجب أن تكون السياسات المحددة عند تخصيص وثائق علاقة لتغطية طبقاً لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة ، ولا يتم للتغيرات في السياسات بشكل جزئي حيث لابد من وجود مبررات على أساس للتغيرات في ظروف السوق و العوامل الأخرى ويجب أن يكون التغيير طبقاً لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة.

أ١٢٠- قد تكون أداة التغطية المضار إليها في لفقرة ١١٤(هـ)) أداة مشتقة منفردة أو محفظة مشتقات تتضمن جميعها مخاطر متحدة بالنسبة لسعر الفائدة كما هو وارد في الفقرة ١١٤(د)) (على سبيل المثال محفظة تبادلات سعر فائدة تتضمن جميعها مخاطر تتعلق بسعر التبرور) ومثل هذه المحفظة من المشتقات قد تتضمن حالات مخاطر تسوية Offsetting ، إلا أنها قد لا تتضمن خيارات مكتوبة أو خيارات مكتوبة بالصافي لأن الموز * لا يسمح بإخراج هذه الخيارات كدفات

١٢٦- عند قيام المنشأة بقياس التغير في القيمة العادلة للبند قابل للسداد لمعدل طبقاً للفقرة ١١٤ (ز) فإن التغير في أسعار الفائدة يؤثر على القيمة العادلة للبند القابل للسداد لمعدل Prepayable Item بطريقتين: يؤثر على القيمة العادلة للتخلفات النقدية المتعلقة والقيمة العادلة لخيار التسعير (السداد المقدم (prepayment) المتضمن في البند القابل للسداد لمعدل، و تسمح الفقرة ٨١٠ من المعيار المنشأة بإدراج جزء من الأصل أو الالتزام المالي الذي يشترك في نفس المخاطر وتلك كبند منفصل بشرط إمكانية قياس عملية التسعير ، وبالنسبة للبنود القابلة للسداد لمعدل تسمح الفقرة ٨١٠ من المعيار بتحقيق ذلك بإدراج تخصص من البند المغطى وذلك فيما يتعلق بالتغير في القيمة العادلة التي تعزى إلى للتغيرات في سعر الفائدة المخصص على أساس تاريخ إعادة التسعير المتوقعة وليس التكلفة ، إلا أنه يجب إدراج التغيرات في سعر الفائدة المغطى على تاريخ إعادة التسعير المتوقعة عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المغطى ، وبناءً عليه إذا تمت مراجعة تاريخ التسعير المتوقعة (على سبيل المثال لتعكس التغير في معدل فائدة فموقع) أو إذا امتلكت تاريخ إعادة التسعير الفعلية عن لتواريخ المتوقعة عندئذ تظهر عدم فعالية الخسنة كما سيرد في فقرة ١٦٦ ، ومن ناحية أخرى فإن التغيرات في تاريخ التسعير المتوقعة لن تكون ؛

- (أ) تتبدل بوضوح من عوامل التغيرات في سعر الفائدة الحقيقي.
- (ب) ليست مرتبطة بالتغيرات في سعر الفائدة الحقيقي.
- (ج) يمكن فصلها بطرق يعتمد عليها عن التغيرات التي تعزى لسعر الفائدة الحقيقي (على
مسيل المثال التغيرات في معدلات لمداد المعجل التي تتبدل بوضوح من التغير في العوامل

(٥) راجع لفقرة ٤٩ من المعيار

$$\% \text{CO}_2 = \left(\frac{1}{1 + 1.42} \right) \div 7.0 =$$

- راجع فقرة '٧٧' من المعيار وفترة '٤' من الملحق.

- راجع فقرة '٧٥' من المعيار.

التيموجرافية "السكافية" أو التنظيم الضريبية وليس من التغيرات في سعر الفائدة) ويتم استبعادها عند تحديد التغير في القيمة لعائلة البند المغطى وذلك نظراً لأنها لا تعزى للخطر المغطى وإذا كان هناك عدم تأكد بشأن العامل الذي أدى إلى نشأة التغير في تاريخ إعادة التسمير المتوقعة ، وإذا كانت المنشأة غير دائمة على أن تتصل بطريقة موثوقة فيها تغيرات لتي تنشأ من تغير في سعر الفائدة المغطى عن التغير الذي ينشأ من عوامل أخرى ، عندئذ يفترض أن التغير ينشأ من التغير في سعر الفائدة المغطى .

أ١٢٢- لا يحدد هذا المعيار الأساليب المستخدمة لتحديد القيمة المشار إليها في الفقرة ١١٤ (ز) * وهي تحديداً التغير في القيمة للعائلة لتبند المغطى لتي تعزى للخطر المغطى، وإذا ما تم استخدام أساليب تقدير إحصائية أو أية أساليب أخرى يجب على الإدارة أن تتوقع أن النتيجة تقارب بدرجة كبيرة للنتيجة التي كان سيتم الحصول عليها من قبل الأصول أو الالتزامات المنفردة التي تشكل البند المغطى ، وليس من المناسب افتراض أن التغيرات في قيمة العائلة للبند المغطى تساوى للتغيرات في قيمة العائلة لأداة التغطية.

أ١٢٣- تتطلب الفقرة ٨٩ * من المعيار أنه إذا كان البند المغطى عن فترة زمنية محددة لإعادة التسمير أصلاً فإن التغير في قيمته للعائلة يعرض في بند منفصل مع الأصول ، ومن ناحية أخرى إذا كان للزمن فإن التغير في قيمته للعائلة يعرض في بند منفصل مع الالتزامات وهذه هي البنود المنفصلة المشار إليها في الفقرة ١١٤ (ز) * وليس مطلوب توزيع محدد للأصول (أو الالتزامات) المنفردة.

أ١٢٤- يلاحظ في الفقرة ١١٤ (ط) * أن عدم الفعالية تظهر في حدود اختلاف لتغير في القيمة للعائلة للبند المغطى لتي تعزى إلى الخطر المغطى عن التغير في القيمة لعائلة لأداة التغطية المشتقة وقد ينشأ هذا الفرق من عدة أسباب منها:

(أ) اختلاف توزيع إعادة التسمير الفعلية عن المتوقعة أو مراجعة وتحديث للتوزيع المتوقعة.

(ب) انخفاض قيمة للبنود في المحفظة المغطاة أو استخدامها من الدفلات.

(ج) اختلاف توزيع سداد لأداة التغطية وللبند المغطى.

(د) أية أسباب أخرى (على سبيل المثال عندما تكون بعض البنود المغطاة محملة بفائدة بمعدل أقل من المعدل القياسي والمدرجين بالنسبة له كبند تغطية وكانت عدم الفعالية للنتيجة ليست كبيرة بدرجة تجعل المحفظة ككل تحقق في التأهل لمحاكاة التغطية.

ويتم تحديد عدم الفعالية هذه^(*) والاهتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر.

(*) تطبق نفس اعتبارات الأهمية النسبية في هذا السياق كما تطبق في جميع معايير المحاسبة المصرية.

أ١٢٥- بشكل عام يتم تبيين كفاءة وملاءمة فاعلية في الحالات، كالأمر:

(أ) إذا قللت المنشأة جدولته البنود ذات خصائص السداد المعجل المختلفة بطريقة تأخذ في الاعتبار الاختلافات في أسلوب السداد للمعجل.

(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 للمعجل بدقة أكثر.

(ج) عندما تكون الفترات الزمنية لإعادة التسعير أقرب (شهر مقابل ٣ شهور) حيث إن قرب فترة يقل من تأثير عدم المطابقة Mismatch بين تاريخ إعادة التسعير والسداد (في غضون المدة الزمنية لإعادة التسعير) للبند المغطى وكذلك بالنسبة لأوقات التغطية.

(د) كثرة تكرار تحويل وتصوية مبلغ أداة التغطية لإظهار التغيرات في البند المغطى (على سبيل المثال بسبب التغيرات في توقعات لسداد للمعجل Prepayment).

أ١٢٦- تقوم المنشأة باختيار الفعالية بسعة دورية وإذا ما تغيرت تقديرات توليخ إعادة التسعير بين التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة بتقدير الفعالية و تاريخ ثال عندئذ تقوم المنشأة بحساب مبلغ عدم الفعالية بما:

(أ) كالفرق بين فغير في القيمة المعادلة لأداة قتنطية (راجع فقرة ١١٤ (ج) 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 المعادلة لأي خيار سداد معجل ضمنى).

أو (ب) باستخدام التقريب التالي تقوم المنشأة:

(١) بحساب نسبة الأصول (أو الالتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير منخاضة على أساس توليخ إعادة التسعير المقدرة في آخر تاريخ قلعت فيه باختبار الفعالية.

(٢) بتطبيق هذه النسبة على التقدير المعدل للمبلغ (القيمة) في هذه الفترة الزمنية لإعادة التسعير لحساب مبلغ البند المغطى بدءاً على التقدير المعدل.

(٣) بحساب التغير في القيمة المعادلة للتغير المعدل للبند المغطى الذي يميز للمغير المغطى ويظهره كما ورد في فترة 'أ' ١١٤ ز'.

(٤) الاعتراف بعدم الفعالية على أنها تسوى الفرق بين المبلغ المحدد في رقم (٣) بحاليه والتغير في القيمة المعادلة لأداة التغطية (راجع الفقرة 'أ' ١١٤ ط).

أ١٢٧- عند قليل للفعالية تميز للمنشأة بين تعديلات توارين إعادة التفسير المقررة للأصول (الالتزامات) القائمة عن إنشاء الأصول (الالتزامات) الجديدة حيث إن السابقة فقط (الأصول أو الالتزامات القائمة) هي التي تؤدي إلى عدم فعالية . ويتم لإرجاع جميع تعديلات توارين إعادة التفسير المقررة (خلاف تلك المستبعدة طبقاً للفقرة 'أ' ١٢١) بما في ذلك إعادة توزيع القود القائمة بين الفترات الزمنية عند مراجعة وتعديل القيمة المقررة في الفترة الزمنية طبقاً للفقرة 'أ' ١٢٦ (ب) (٢) ومن ثم عند قياس الفعالية، وبمجرد الاعتراف بعدم الفعالية كما هو موضح بحاليه تضع المنشأة تقريراً جديداً لإجمالي الأصول (أو الالتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التفسير ويتضمن ذلك الأصول (الالتزامات) الجديدة التي نشأت منذ آخر اختبار للفعالية للتغطية وتخصص مبلغاً جديداً كيند مغطى ونسبة جديدة كنسبة تغطية وعندئذ تكرر نفس الإجراءات الواردة في الفقرة 'أ' ١٢٦ (ب) في التاريخ التالي لاختبار الفعالية.

أ١٢٨- يمكن استبعاد البنود التي تم جدولتها أصلاً ضمن الفترة الزمنية لإعادة التفسير من الدفاتر بسبب السداد المعدل أو شطب المدينونية في تاريخ أقرب مما هو متوقع بسبب انتمحلال القيمة أو بسبب بيع وعندما يحدث هذا يتم استبعاد مبلغ التغير في القيمة للعلاقة المدرج في بند مستقل كما ورد في الفقرة 'أ' ١١٤ ز) والذي يرتبط بمبند المطلوب وذلك من قائمة المركز المالي وإدراجه مع الأرباح أو الخسائر الناشئة عن استبعاد البند من الدفاتر ، ولهذا الغرض من الضروري معرفة الفترة أو الفترات الزمنية لإعادة التفسير التي يندول فيها البند المستبعد نظراً لأن ذلك يحدد الفترة أو الفترات الزمنية التي يتم فيها استبعاد البند ومن ثم القيمة التي تستبعد من البند المستقل المشفر إليه في الفقرة 'أ' ١١٤ 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 مداد معجل أعلى من المتوقعة أو يتم توزيع البند على جميع الفترات التي تتضمن للبند على أساس منتظم ومعقول إذا تم بيع الأصل أو انصهرت قيمته.

أت ١٢٩- بالإضافة إلى ذلك يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بأى مبلغ يرتبط بفترة زمنية معينة لم يتم استبعاده من التدفقات عند انقضاء هذه الفترة الزمنية في ذلك الوقت (راجع للفترة ٨٩٣ من المعيار). على سبيل المثال افترض قيام المنشأة بجدولة بنود على (٢) فترات زمنية لإعادة التسعير ، عند إعادة التخصيص السابق كان التغير في القيمة المضافة المثبتة في بند منفرد في الميزانية لصالحاً بتبلغ قيمته ٢٥، ويمثل هذا المبلغ القيم التي تحزى للفترة ٣،٣٠١ بواقع ١٠،٨٠٧ على التوالي ، وعند إعادة التخصيص التالي يتم تحقيق أو إعادة جدولة الأصول التي تحزى للفترة رقم (١) في فترات أخرى، وبالتالي يتم استبعاد مبلغ (٧) من قائمة المركز المالي ويتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر ، أما مبلغ (٨) (١٠) فهما الآن يعزبان للفترة ٢،١ على التوالي ويتم بعد ذلك تعديل وتسوية للفترة المتبقية عند الضرورة وذلك بالتغيرات في القيمة الحالية كما ورد في الفقرة ١١٤ (ز) .

أت ١٣٠- كنوضح لمطلوبات الفترتين السابقتين، افترض أن المنشأة قامت بجدولة الأصول بتوزيع نسبة من المحفظة على كل فترة زمنية لإعادة التسعير ، وافترض أيضاً أنها قامت بجدولة مبلغ ١٠٠ في كل فترة من الفترتين ، عندما تنتضي الفترة الزمنية الأولى لإعادة التسعير يتم شطب ١٠٠ من الأصول بسبب السداد للمعيل المتوقع وغير المتوقع ، وفي هذه الحالة يتم استبعاد إجمالي المبلغ المدرج في البند المستقل المشار إليه في الفقرة ١١٤ (ز) الذي يرتبط بالفترة الزمنية الأولى وذلك من المعرفية بالإضافة إلى ١٠% من مبلغ الذي يرتبط بالفترة الزمنية الثانية.

أت ١٣١- 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 الفقرة ١١٤ (ز) والمرتبط بالتخفيض يتم استهلاكه طبقاً للفترة ٩٣.

أت ١٣٢- قد ترغب المنشأة في تطبيق المنهج الأول في الفترات من أ ١١٤ إلى أ ١٣١ على نقطة المحفظة التي تمت للمحاسبة عنها من قبل كتغطية لتدفقات نقدية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٦٦) ، عندئذ تقوم هذه المنشأة باستبعاد التخصيص السابق لتغطية التدفقات النقدية طبقاً للفترة ١٠١ (د) من المعيار وتطبق الشروط الواردة في هذه الفترة وتقوم أيضاً بإعادة تخصيص وإبراج التغطية كتغطية كمية عدلة وتطبق المنهج للموضح في الفترات من أ ١١٤ إلى أ ١٣١ بلتر لاحق على الفترات المحاسبية التالية.

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٢٨) المعدل ٢٠١٥

المخصصات والالتزامات المحتملة

والأصول المحتملة

معيار المحاسبة للمصري رقم (٢٨) المعدل ٢٠١٥
المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة
المحتويات

فقرات	هدف المعيار
٩-١	نطاق المعيار
١٣-١٠	تعريفات
١١	المخصصات و الالتزامات الأخرى
١٣-١٢	العلاقة بين المخصصات و الالتزامات المحتملة
٣٥-١٤	الاعتراف
٢٦-١٤	المخصصات
١٦-١٥	الالتزام الحالي
٢٢-١٧	لغرض قياسي
٢٤-٢٣	التحقق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنفعة الاقتصادية
٢٦-٢٥	التقدير الذي يعتمد عليه الالتزام
٣٠-٢٧	الالتزامات المحتملة
٣٥-٣١	الأصول المحتملة
٥٢-٣٦	القياس
٤١-٣٦	لغرض التقدير
٤٤-٤٢	المخاطر وعدم التأكد
٤٧-٤٥	القيمة الحالية
٥٠-٤٨	الأحداث المستقبلية
٥٢-٥١	التصرفات المتوقعة في الأصول
٥٨-٥٣	الاسترداد

٦٠-٥٩	التغيرات في المخصصات
٦٢-٦١	استخدام المخصصات
٨٣-٦٣	تطبيق قواعد الاعتراف و القيلس
٦٥-٦٣	حساب التشغيل المستقبلية
٦٩-٦٦	الحقوق المعجلة بفسارة
٨٣-٧٠	إعادة الهيكلة
٩٢-٨٤	الإفصاح
	ملحق (أ)
	ملحق (ب)
	ملحق (ج)
	ملحق (د)

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) للمعدل ٢٠١٥ المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من تطبيق شروط مناسبة للاعتراف والقياس لمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وأنه قد تم الإفصاح بمعلومات كافية عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، فليتمكن مستخدم القوائم المالية من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها .

نطاق المعيار

- ١ - تطبق جميع المنشآت هذا المعيار في المعالجة المحاسبية للمخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا :
 - (أ) العقود التي تنتج عن العقود تحت التنفيذ إلا إذا كان العقد (محمل بخسارة).
 - (ب) ملاءة.
 - (ج) العقود التي يتم تنفيذها بواسطة معيار محاسبي مصري آخر.
- ٢ - لا يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما فيها الضمانات) والتي تدخل في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) الخاص بالأدوات المالية : الاعتراف والقياس.
- ٣ - العقود تحت التنفيذ هي العقود التي لا يكون أي من طرفيها قد قام بتنفيذ أي من التزاماته أو التي يكون كل طرف منهما قد قام بتنفيذ جزء مما قام الطرف الآخر بتنفيذه. ولا يطبق هذا المعيار على هذه العقود إلا إذا كانت هذه العقود محصلة بالتزام.
- ٤ - ملاءة.
- ٥ - عندما يكون هناك معيار محاسبة مصري 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 المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" يوضح المعالجة المحاسبية في دفاتر المشتري للالتزامات المحتملة الناتجة عن تجميع الأعمال، وبالمثل فإن بعض المخصصات المحددة يتم تناولها في معايير أخرى، مثل:

(أ) عقود الإنشاء (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٨) الخاص بعقود الإنشاء)

(ب) ضريبة الدخل (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل)

(ج) ملغاة .

(د) مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) الخاص بمزايا العاملين)

(هـ) عقود التأمين (راجع معيار المحاسبة المصري 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 في ظل عقود التأمين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) الخاص " بعقود التأمين " .

٦ - بعض المبالغ التي تعالج كمخصصات قد ترتبط بالاعتراف بالإيراد . على سبيل المثال عندما تمنح المنشأة ضماناً للغير في مزايل ألعاب ، هذا المعيار لا يتناول الاعتراف بالإيراد و الذي يتم تناوله في معيار المحاسبة المصري رقم (١١) و الذي يحدد شروط تحقق الإيراد و يقدم إرشادات عملية عن كيفية تطبيق شروط الاعتراف بالإيراد . كما أن هذا المعيار لا يثير من متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (١١) الخاص بالإيراد .

٧ - يعرف هذا المعيار المخصص بأنه التزام غير محدد للتوقيت ولا المقدار ، وفي مصر يستخدم مصطلح "المخصص" أيضاً مع بعض الإيرد الأخرى مثل الإهلاك و الضمحلل قيمة الأصول و الديون المشكوك في تحصيلها . وهذه البنود تمثل تعديلاً للقيمة النظرية للأصول و لا يتم تناولها في هذا المعيار .

٨ - تفرق معايير المحاسبة الأخرى بين معالجة النفقات كأصول أو كمصروفات وهذه الأمور لا يتم تناولها في هذا المعيار . ومن ثم فإن هذا المعيار لا يتطلب لو 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 المصري رقم (٢٢) الخاص ' بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع وعمليات غير المستمرة ' .

تعريفات

١٠- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور تحريين 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 تطلقات خرجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية .

الحدث الحالى: هو الحدث الذي يؤدي إلى خلق التزام قانوني أو حكمي والذي يترتب عليه عدم وجود بديل واقعي 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 العيني: هو التزام ينشأ من تصرفات المنشأة التي :

(أ) تكون المنشأة قد أقرت قبل للغير أنها تتحمل مسؤولية معينة من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المطبقة للمنشأة أو من واقع مستند محدد.

و(ب) قامت المنشأة نتيجة لذلك بتكوين توقع للجزء الذي لن يتحملة الغير لإخلاء هذه المسؤوليات .

الالتزام المحتمل:

(أ) هو التزام ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تكيفه عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد و الذي لا يكون بإكماله تحت سيطرة المنشأة .

و(ب) للالتزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم الاعتراف به لأنه :

(١) ليس من المتوقع أن يكون هناك تطلقات خارجا للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام.

أو (٢) لا يمكن قياس قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية .

الأصل المحتمل: هو أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية و سوف يتم تكيفه عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد والذي لا يكون بإكماله تحت سيطرة المنشأة.

العقد المحمل بخسارة: هو العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالتزامات العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها من هذا العقد.

إعادة الهيكلة: هو برنامج أو خطة يتم تنفيذها والسيطرة عليها بواسطة إدارة المنشأة والتي تؤدي إلى تغيير جوهري في:

(أ) نطاق النشاط الذي تقوم به المنشأة.

لو (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 للتأكد من توقيت وقمة (التفقات) المستحقة اللازمة لتسوية قسمين بينما أن:

(أ) أرصدة الموردين هي التزامات مستحقة السداد عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها لو توريدها و تم استلام قفورة لها لو تم الاتفاق مع الموردين بشأنها .

و(ب) المصروفات المستحقة هي الالتزامات المستحقة عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها وتم يتم سداد قيمتها بعد أو استلام قفورة لها وكذلك لم يتم الاتفاق على تلك مع الموردين ، وهي تشمل المبالغ المستحقة للمدين (على سبيل المثال المبالغ المستحقة عن رصيد الإجازات) ، وبالرغم من أنه في بعض الأوقات يتم تقدير قيمة أو توقيت التعمتقات إلا أن عدم التأكد فيها يكون أقل بكثير من المخصصات .

وتتخرج المصروفات المستحقة عادة ضمن أرصدة الموردين و الدائنون المتقرون بينما يتم إدراج المخصصات بصورة منفصلة .

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

١٢- بصفة عامة فإن كل المخصصات تعتبر محتملة لأنها غير مؤكدة التوقيت ولا مقدار و مع ذلك فإن مصطلح محتملة يستخدم في هذا المعيار للالتزامات و الأصول التي لا يتم الاعتراف بها حيث إن وجودها سوف يتأكد عند حدوث أو عدم حدوث حدث أو أكثر مستقبلي غير مؤكد و الذي لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة ، بالإضافة إلى ذلك فإن مصطلح الالتزامات المحتملة يستخدم للالتزامات التي لا ينطبق عليها شروط الاعتراف .

١٣- يفرق هذا للمحيار بين :

- (أ) المخصصات التي يعترف بها كالتزامات (يفرض إمكانية تقدير قيمتها بدرجة يعتمد عليها) وذلك لأنها تمثل التزاماً حاليًا و أنه من المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لكي يتم تسوية هذا الالتزام .
- و (ب) الالتزامات المحتملة و التي لا يتم الاعتراف بها كالتزام نظراً لأنها إما أن تكون:

- (١) للزام محتمل لم يتأكد بعد ما إذا كانت المنشأة عليها للزام حل قد يؤدي إلى تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية .
- أو (٢) للزام حال لا ينطبق عليه شروط الاعتراف وفقاً لهذا المعيار (وذلك إما بسبب عدم وجود توقع للنتائج الخارجة للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للالتزام لتسوية الالتزام لو عدم إمكانية تقدير قيمة الالتزام بدرجة يعتمد عليها) .

الاعتراف

المخصصات

١٤- يتم الاعتراف بالمخصص عندما :

- (أ) يكون على المنشأة التزام حال (قانوني أو حكومي) ناتجاً 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 ببلية مخصصات إذا لم تتوفر هذه الشروط.

الالتزام الحالي

- ١٥- تالراً ما يكون من غير الواضح ما إذا كان على الشركة التزام حال أم لا . وفي هذه الحالات تكون الأحداث الماضية هي التي أدت إلى وجود هذا الالتزام إذا ما أخذنا في الحسبان كل الألفة المتعلقة التي تشير إلى أن وجود التزام حال أكثر احتمالاً من عدم وجوده في تاريخ نهاية الفترة المالية .

١٦- يكون من الواضح في كل الحالات تقريباً ما إذا كانت الأحداث الملصبة قد أدت في وجود التزام حال . و في بعض الحالات الفارقة مثل القضايا ربما يوجد هناك اختلاف حول ما إذا كان هناك حدث محدد قد وقع أو ما إذا كانت تلك الأحداث سوف تؤدي إلى وجود التزام حال . وفي هذه الحالة تعدد المنشأة ما إذا كان يوجد للزام حال في تاريخ الميزانية ، وذلك بأخذ جميع الأدلة الممكنة في الحسبان بما في ذلك رأي الخبراء ، وهذه الأدلة تتضمن أي دليل إضافي يمكن الحصول عليه بواسطة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، وعند تقييم هذه الأدلة يجب تحديد الآتي :

- (أ) عندما يكون هناك احتمال أكبر لوجود التزام حال في تاريخ الميزانية ، فتعرف المنشأة بالمخصص (إذا كانت شروط الاعتراف مفوّهة).
- (ب) عندما يكون هناك احتمال أكبر بعدم وجود التزام حال في تاريخ الميزانية ، يكون على المنشأة الإصحاح عن الالتزامات المحتملة إلا إذا كان احتمال حدوث تغطيات خارجية للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية يحتمل احتمالاً مستبعداً (راجع الفقرة "٨٦").

الحدث الماضي

١٧- الحدث السابق الذي يقود إلى التزام حال يسمى حدث ملزم ، وحتى يكون الحدث ملزماً ، فإنه من الضروري أن لا يكون للمنشأة أي بديل واقعي 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 حكومي ، عندما يكون الحدث (الذي ينتج عن أحد تصرفات المنشأة) يؤدي إلى خلق توقع لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفي بالتزاماتها.

١٨- تتعامل قوائم للمالية مع المركز المالي للمنشأة في نهاية فترةها المالية وليس مركزها المحتمل في المستقبل. لذلك ، فإنه لا يتم الاعتراف بمخصص للتكاليف التي سيتم تحملها لتفعيل في المستقبل ، لذا فإن الالتزامات الواحدة التي يتم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي هي تلك الالتزامات القائمة بالفعل في تاريخ نهاية الفترة المالية .

١٩- الالتزامات التي تنتج من أحداث ملصبة قائمة و لا ترتبط بأية أحداث مستقبلية (الأداء المستقبلي للنشاط) هي فقط التي يتم الاعتراف بها كمخصصات . ومن أمثلة تلك الالتزامات ، الغرامات أو تكاليف للتطبيق للأضرار غير القانونية للخدمة ، كل منهما سوف يترتب عليه تدفق خارج لموارد متضمنة لمنافع اقتصادية لتسويتها وذلك يخص

لننظر عن الأحداث المستقبلية للمنشاء ، وبالمثل فإن المنشأة يجب أن تعترف بالمخصص الخاص بتكاليف يغلف تشغيل منشأة نظمية أو محطة توليد طاقة نووية وذلك إلى الحد الأدنى المقر للمنشاء بتعويض الخسائر التي قد حدثت بالفعل. وعلى العكس ، فإنه بسبب الضغوط التجارية أو المتطلبات القانونية ، فإن المنشأة قد تعتد للنية أو تحتاج إلى تحمل نفقات تشغيل بشكل معين في المستقبل (على سبيل المثال ، تركيب أجهزة تنقية للدخان بشكل معين بما يتناسب مع المصنع) ، ونظراً لإمكانية تجنب المنشأة للنفقات المستقبلية عن طريق قيامها بأحداث في المستقبل على سبيل المثال ، عن طريق تغيير في التشغيل ، لذلك فإنه لا يوجد التزام حال لتلك المصروفات المستقبلية وبالتالي لا يتم الاعتراف بمخصص.

٢٠- دائماً ما يكون هناك طرف آخر للالتزام و هو الطرف الذي يكون له الحق في ذلك الالتزام ، ومع ذلك فإنه ليس من الضروري على أية حال أن نحدد للطرف الذي يحق له الالتزام ، فقد يكون الالتزام في الحقيقة تجاه المجتمع في مجموعه ولأن الالتزام دائماً ما يشمل تعيداً لطرف آخر ، فإن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بالتعبئة لا ينشأ عنه التزام حكومي في تاريخ نهاية لفترة مالية ما لم يكن القرار قد تم إعلانه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية لأولئك المالكين بطريقة محددة بشكل كاف لتكوين توقعات لديهم بأن المنشأة سوف تفي بالتزاماتها .

٢١- ربما يتركب على الحدث الذي لا ينشأ عنه التزام في الحال ، التزام في وقت لاحق ، وذلك بسبب تغييرات في القوانين أو حدث ما عن طريق المنشأة (على سبيل المثال وثيقة مطانة للكلفة) يؤدي إلى نشأة التزام حكومي . على سبيل المثال ، عندما يحدث ضرر بيني فإنه قد لا يكون هناك التزام لإزالة الأضرار المترتبة على ذلك ، في حين أنه من الممكن أن يصبح إحداث الضرر بيئياً سبباً لنشأة التزام عندما يصدر قانون جديد يتطلب إزالة الضرر أو عندما يعلن المنشأة عن قبولها لمسؤولية إزالة أثر هذا الضرر فيكون ذلك سبباً لنشأة التزام حكومي.

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 للمنشأة . و لأغراض هذا المعيار ، يعامل هذا الالتزام كالتزام قانوني. وحيث أن الاختلافات في ظروف المحيطة بإصدار القانون تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يؤكد أن القانون سيصدر بالفعل . ففي كثير من الحالات يكون من المستحيل التأكد من تطبيق قانون جديد إلى أن يتم إصداره بالفعل.

التدفق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية

٢٣- لكي يكون الالتزام مؤهلاً للاعتراف به لا يكفي بمجرد وجود التزام حال فقط ، و لكن يجب أيضاً أن يتوافر احتمال تدفق خارج الموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية ذلك الالتزام ، ولغرض هذا المعيار فإن التدفق الخارج للموارد لو حدث لآخر يعتبر متوقعاً إذا كان الحدث أقرب ما يكون للحدث أكثر من عدم حدوثه . بمعنى احتمالية حدوث الحدث أكبر من احتمالية عدم حدوثه ، وعندما لا يكون من المرجح و حدوث الالتزام حال ، فإن المنشأة تصبح عن التزام محتمل ، إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة (راجع الفقرة ٨٦') .

٢٤- عندما يكون هناك عند من الالتزامات لمتشابهة (مثال ذلك ضمانات لمنتج أو عقود متشابهة) يتم تحديد درجة توقع وجود التدفق الخارج المطلوب للسداد أو التسوية عن طريق الأخذ في الاعتبار كافة عناصر الالتزام ، و بالرغم من أن الاحتمال الخاص بالتدفق الخارج لأي بند قد يكون صغيراً ، إلا أنه من المتوقع أن يكون التدفق الخارج للموارد المطلوب لتسوية كافة عناصر الالتزام . فإذا كانت تلك هي الحالة فإنه يتم الاعتراف بالمخصص (إذا توافرت شروط الاعتراف الأخرى) .

التقدير الذي يعتمد عليه الالتزام

٢٥- يعتبر استخدام التقديرات جزءاً أساسياً من إعداد القوائم المالية و لا يقلل من درجة الاعتماد عليها ، وينطبق ذلك على وجه الخصوص في حالة المخصصات ، و التي تكون بطبيعتها غير مؤكدة بصورة أكبر من باقي بنود قائمة المركز المالي . فيما عدا حالات نادرة جداً ، فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد مدى النتائج المتوقعة و بالتالي يمكنها حينئذ تقدير الالتزام بدرجة مقبولة من الثقة لاستخدامه في الاعتراف بالمخصص .

٢٦- في الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه ، فإنه يوجد للزام لا يمكن الاعتراف به ، ويتم الإفصاح عنه كالتزام محتمل (راجع الفقرة ٨٦') .

الالتزامات المحتملة

٢٧- لا ينبغي على المنشأة الاعتراف بالالتزام المحتمل .

٢٨- يتم الإفصاح عن الالتزام المحتمل وفقاً لما هو مطلوب في 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 الذي يترفع لن يتصله أطراف أخرى يتم معالجته كالتزام محتمل ، وتعرف المنشأة بمخصص للجزء من الالتزام الذي يكون من المرجح أن يحدث عنه تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنفعة الاقتصادية ، فيما عدا حالات القدرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه لهذا الالتزام .

٣٠- قد تتطور الالتزامات المحتملة بشكل لم يكن متوقفاً من البداية ، لذلك فإن الأمر يتطلب تقييمها بصفة مستمرة لتحديد ما إذا كان التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنفعة الاقتصادية أصبح متوقفاً ، فإذا أصبح التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنفعة الاقتصادية المستقبلية متوقفاً يكون المطلوب الاعتراف بمخصص عن البند الذي سبق التعلل منه من قبل كالتزام محتمل ، وذلك في القوائم المالية للفترة التي يحدث بها التغير في الاحتمالية (فيما عدا حالات نادرة عندما لا يكون بالإمكان إعداد تقدير يعتمد عليه) .

الأصول المحتملة

٣١- لا ينبغي على المنشأة الاعتراف بالأصل المحتمل.

٣٢- تنشأ الأصول المحتملة عادة من أحداث غير مخططة أو غير متوقعة والتي ينشأ عنها احتمال تدفق دخل لمنافع اقتصادية للمنشأة . مثل ذلك ، دعوى قضائية تقوم للمنشأة برفعها من خلال الإجراءات القانونية ، في حين أن نتيجة ذلك غير مؤكدة .

٣٣- لا يتم الاعتراف بالأصول المحتملة في القوائم المالية حيث إن ذلك قد يؤدي في الاعتراف بإيراد قد يستحيل تحقيقه ، ومع ذلك فعندما يكون تحقق الإيراد مؤكداً ، يكون الأصل المرتبط به ليس أصلاً محتملاً ويكون من المناسب الاعتراف به .

٣٤- يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل ، كما هو مطلوب بالفقرة ٨٩ ، عندما يكون هناك احتمال لتدفق دخل لمنافع اقتصادية .

٣٥- يتم تقييم الأصول المحتملة بصفة مستمرة للتأكد من أن التطورات التي تؤثر على قيمتها قد انعكست على نحو سليم بالقوائم المالية ، فإذا أصبح في حكم المؤكد أن منشأة تدفق دخل لمنافع اقتصادية ، فإن الأصل و الإيراد المرتبط به يتم الاعتراف بهما في القوائم المالية عن الفترة التي حدث بها التغيير ، و إذا أصبح من المتوقع حدوث تدفق دخل لمنافع اقتصادية ، فإن المنشأة تصفح عن الأصل المحتمل (راجع الفقرة ٨٦) .

القياس

الفضل التقدير

- ٣٦- يجب أن يعبر المبلغ الذي يعترف به كمخصص عن الفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام العالي في تاريخ نهاية الفترة المالية .
- ٣٧- الفضل 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 لتكلفة عالية جداً لتسوية أو تحويل الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية . ومع ذلك حين تقدير القيمة التى من الممكن أن تقوم المنشأة بسدادها لتسوية أو تحويل الالتزام يعطى الفضل تقدير للنفقات المحتملة لتسوية الالتزام الحالى فى تاريخ نهاية الفترة المالية .
- ٣٨- يتم تقدير المخرجات و تحديد التأثير العالى بالتقدير الحسمى لإدارة قمتشاء مدعومة بخبرة قمعاملات المشابهة و فى بعض الأحيان تقارير خبراء مستقلين . وتتضمن هذه الأدلة أى دليل إضلفى نتج من أحداث تمت بعد تاريخ نهاية الفترة المالية .
- ٣٩- يتم التعامل مع حالات عدم التأكد فى 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" وذلك سيكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان احتمال الخسارة لمبلغ محدد هو على سبيل المثال : ٦٠ بالمائة أو ٩٠ بالمائة . و عندما يكون هناك مدى متواسلاً للمخرجات و كل نقطة فى هذا المدى لها نفس الاحتمال ، يتم استخدام النقطة الوسطى فى هذا المدى (متوسط المدى) .

مثال :

تقوم منشأة ببيع بضاعة بضعمان يتم بموجبه تغطية تكلفة الإصلاح لأية عيوب صناعية لتصلح للمستهلك و التى تظهر فى خلال المدة لشهر الأولى من تاريخ لشراء .
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 لمنتجات لموتعة فإن تكاليف الإصلاح الناتجة من ذلك ستكون ٤ مليون، وتعتبر خيرة قمتشاء السابقة و توقعاتها المستقبلية إلى أنه بالنسبة للعمم ققام ٧٥ بالمائة من البضاعة قمتاعة أن يكون بها لية

عيوب ، ٢٠ بالمائة من البضاعة للمباعة سيكون بها عيوب صغيرة و ٥ بالمائة من البضاعة للمباعة سيكون بها عيوب كبيرة ، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة ٢٤ بتقييم احتمالية التفتق الخارج لالتزام للضمان ككل .

القيمة المقررة لتكلفة الإصلاح هي :

$$(٧٥\% \times \text{صفر}) + (٢٠\% \times ١ \text{ مليون}) + (٥\% \times ٤ \text{ مليون}) = ٤٠٠٠٠٠$$

٤٠- عندما يتم قياس التزام واحد ، فإن نتائج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون أفضل تقدير للالتزام . ومع ذلك ، حتى في مثل هذه الحالة ، فإن المنشأة تأخذ في الاعتبار نتائج الأخرى الممكنة . وعندما تكون النتائج الأخرى أعلى أو أعلى من أكثر نتائج احتمالاً ، سوف يكون أفضل تقييم هو أعلى أو أقل مقدار . على سبيل المثال ، إذا كان يجب على المنشأة أن تقوم بإصلاح خطأ كبير بمصنع رئيسي و الذي تم إفتاؤه لصين ، فإن النتائج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون للحاج الإصلاح من أول محاولة عند تكلفة قدرها ١٠٠٠ ، ولكن يتم تكوين مخصص لمقدار أكبر إذا كان هناك احتمال قوي بأن محاولات أخرى ستكون ضرورية .

٤١- يتم قياس المخصص قبل الضرائب ، حيث أنه يتم التعامل مع التوزيع الضريبية الخاصة بالمخصص والتغيرات فيه وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ' ضرائب الدخل' .

المخاطر وعدم التأكد

٤٢- يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحدث بالعديد من الأحداث و الظروف في الحسبان عند تحديد أفضل تقدير للمخصص.

٤٣- يعبر الخطر عن التنوع في النتائج ، ويؤدي تعديل الخطر إلى زيادة مبلغ الالتزام الذي تم قياسه ، ومن الواجب الحذر عند اتخاذ القرارات في 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 يبلغ فيها لو نعد تقييم الالتزام بقيمة أعلى من قيمته الحقيقية . على سبيل المثال ، إذا كانت تكاليف المقررة لنتائج سلبية تم تغييرها على أساس حذر فلا يتم التعامل مع نتائج بشكل متعمد على أنها أكثر احتمالاً من الحالة الواقعية . و الحيلة المطلوبة لتجنب ازواج التحيزات في المخاطر وعدم التأكد والتي قد تؤدي إلى التقييم المبالغ فيه للمخصص .

٤٤- يتم الإفصاح عن حالات عدم التأكد المحبطة بقيمة التفتقات طبقاً للفقرة ٨٥(ب) .

القيمة الحالية

٤٥- عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً ، فإن قيمة المخصص يجب أن تكون بالقيمة الحالية للتدفقات المتوقعة أن يتم طلبها لتسوية الالتزام .

٤٦- بسبب القيمة الزمنية للنقود ، تكون المخصصات المرتبطة بالتدفقات النقدية الخارجة و التي تنشأ بعد تاريخ نهاية الفترة المالية مباشرة أكبر عبئاً من تلك المرتبطة بنفس قيم التدفقات النقدية الخارجة التي تظهر في وقت لاحق . لذلك يتم إيجاد للقيمة الحالية لهذه المخصصات عندما يكون فتأثير هاماً .

٤٧- يستخدم معدل (أو معدلات) الخصم أهل الضرائب الذي يعكس (تعكس) تقديرات السوق الجزئية للقيمة الزمنية للنقود و المخاطر المحددة للالتزام ، و لا يجوز أن تعكس معدل (معدلات) الخصم للمخاطر التي تم تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

الأحداث المستقبلية

٤٨- يجب أن تعكس الأحداث المستقبلية التي من الممكن أن تؤثر على القيمة المطلوبة لتسوية الالتزام في قيمة المخصص حينما يكون هناك دليل موضوعي على أن تلك الأحداث سوف تحدث .

٤٩- قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة خاصة عند قياس المخصصات ، على سبيل المثال ربما تستند المنشأة بأن تكلفة إخلاء موقع مع نهاية عمره الإنتاجي سيتم تعويضها عن طريق التغيرات المستقبلية للتكنولوجيا . وتعكس القيمة التي يتم الاعتراف بها نوعاً محتملاً لحالة تقنية التي يفترضها مراقبو الأحداث ، بأخذها في الحسبان جميع الأدلة المتاحة المرتبطة بالتكنولوجيا التي سوف تكون متاحة وقت الإخلاء ، لذلك فقه من المداسب مثلاً أن يتم تضمين تخفيضات للتكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة لتعزيدة في تطبيق التكنولوجيا الموجودة أو التكلفة المتوقعة لتطبيق تكنولوجيا موجودة لحلول إخلاء أوسع أو أكثر تعقيداً عن تلك التي تم تطبيقها في السابق . ومع ذلك ، فإن على المنشأة ألا تتوقع التطور لتكنولوجيا جديدة تماماً خاصة بالإخلاء إلا إذا كان ذلك مدعوماً بدليل موضوعي كاف .

٥٠- يجب أخذ تأثير تطبيق تشريع جديد محتمل في الاعتبار عند قياس التزام قائم وذلك عندما يتوافر دليل موضوعي كاف أن ذلك التشريع سيتم تطبيقه . ونظراً للظروف المتعددة التي تظهر خلال التطبيق فإنه من المستحيل تحديد حدث واحد يمكن أن يقدم

تليها موضوعاً كفيها في كل حالة ، ويكون الدليل مطلوباً بالنسبة لما يستلزمه التشريع التحديد وما إذا كان من المؤكد أنه سيصدر ويتم تطبيقه في الوقت المناسب ، ومع ذلك وفي العديد من الحالات لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور قانون جديد .

التصرفات المتوقعة في الأصول

٥١ - عند فهم المخصص لا تؤخذ الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع في الأصول في الحساب.

٥٢ - الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع في الأصول لا تؤخذ في الحساب عند قياس المخصص ، حتى وإن كان التصرف المتوقع مرتبطاً بشكل قريب بالحدث الذي ينشأ عنه المخصص ، بدلاً من ذلك فإن المنشأة لا تعترف بالأرباح الناتجة عن التصرفات المتوقعة في الأصول إلا في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة المصري للخص بهذه الأصول .

الاسترداد

٥٣ - عندما يكون من المتوقع إهداء 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 . ويعمل الاسترداد كخصم منفصل ، ويجب ألا تزيد القيمة التي يتم الاعتراف بها للاسترداد عن قيمة المخصص .

٥٤ - يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص بعد خصم المبلغ الذي يتم الاعتراف به كاسترداد من خلال قائمة للدخل.

٥٥ - تكون المنشأة لحياً قلّة على طلب سداد جزء أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص من طرف آخر (مثل تلك من خلال عقود التأمين أو حالات التعويض أو ضمانات الموردين) . وقد يقوم طرف الآخر برد المبلغ التي سبق أن دفعها المنشأة لو أن يقوم بسداد المبلغ مبكراً.

٥٦ - في أغلب الأحوال فإن المنشأة تحتفظ ملتزمة بكامل المبلغ محل الالتزام ، حيث إن المنشأة تقوم بتسوية المبلغ بالكامل إذا لم يتمكن الطرف الآخر من السداد لأي سبب . في تلك الحالة فإنه يتم الاعتراف بمخصص بقيمة كامل الالتزام ، ويتم الاعتراف بأصل مخصص الاسترداد المتوقع عندما يكون من الواضح وفي حكم المؤكد أنه سيتم الاسترداد إذا ثبت تسوية الالتزام .

٥٧- في بعض الحالات ، لا تكون المنشأة ملتزمة بالتكاليف محل الالتزام إذا تم بتسكين طرف الثالث من المصادق في مثل هذه الحالة فإن المنشأة ليس عليها أي التزام لذلك التكاليف و لا يتم إدراجها ضمن المخصص.

٥٨- كما تم الإشارة في الفقرة رقم "٢٩" : يعتبر التزاماً محتملاً لذلك الالتزام الذي تكون فيه المنشأة ملتزمة بشكل مشترك و متعدد إلى المدى الذي يكون من المتوقع أن تتم تسوية الالتزام عن طريق أطراف أخرى .

التغيرات في المخصصات

٥٩- يجب أن يتم فحص المخصصات في كل تاريخ نهاية الفترة المالية و يتم تسويتها لتعكس أفضل تقدير حال . فإذا أصبح من غير المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج متضمناً المنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام فتمرد المخصص.

٦٠- عندما يتم استخدام الخصم لإيجاد القيمة الحالية للمخصص ، فإن القيمة لادفعية المخصص تزيد من فترة لأخرى لتعكس مرور الوقت . ويتم الاعتراف بهذا التزايد كتكلفة لتراض.

استخدام المخصصات

- ٦١- يتم استخدام المخصص فقط للنفقات التي سبق تكوين مخصص لها.
- ٦٢- يتم فقط تسوية النفقات المرتبطة بالمخصص الأصلي بواسطة ذلك المخصص . حيث إن تسوية نفقات مقابل مخصص سبق تكوينه لغرض آخر قد يؤدي 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 يطبق عليها تعريف الالتزام فولد بالفقرة ١٠٠ و لا شروط الاعتراف المبينة المحددة للمخصصات فولد بالفقرة ١٤٠.
- ٦٥- تشير صيغة خسائر مستقبلية إلى أن هناك أمورا بعينها غامضة بالتشغيل قد يحدث لها انمحلال في القيمة و يكون على المنشأة أن تقوم باختبار انمحلال قيمة تلك الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) " انمحلال قيمة الأصول "

العقود المحتملة بخسارة

٦٦- إذا كان لدى منشأة عقد محتمل بخسارة فيعترف بالالتزام المالي في ظل ذلك العقد و يتم قياسه كمخصص.

٦٧- يمكن إلغاء العديد من العقود (على سبيل المثال ، بعض أوامر توريد المشتريات الفوتينية) بدون سداد تعويض للطرف الآخر ، ولذلك لا يكون هناك التزام . ويتشأ عن عقود أخرى حقوق و للالتزامات لطرفي العقد، فعندما تكون هناك أحداث تجعل هذا العقد " ضد محتمل بخسارة " فإن العقد يقع في نطاق ذلك المعيار . يكون من الواجب الاعتراف بالالتزام الموجود، أما العقود غير المحتملة بخسارة فتقع خارج نطاق هذا المعيار .

٦٨- يعرف هذا المعيار لعقد المحتمل بخسارة بأنه العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تلادها و الناتجة عن مولجة الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المنفع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها من خلال ذلك العقد ، وتعكس التكاليف التي لا يمكن تلادها من خلال عقد أقل صافي تكلفة للإنتهاء من العقد ، والتي تتمثل في التكلفة اللازمة لإكمال العقد أو التعويض أو المرامات التي تنشأ عن الإخفاق في إتمام العقد لهما كل .

٦٩- قيل تكوين مخصص منفصل لعقد محتمل بخسارة . فإن المنشأة تعرف بخسارة الإضمحلال و التي حدثت للأصول المخصصة لذلك العقد (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢١) " اضمحلال قيمة الأصول ") .

إعادة الهيكلة

٧٠- توضع الأمثلة التالية بعض الأحداث التي يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة

(أ) بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط.

و (ب) إغلاق موقع نشاط في بلد ما أو منطقة أو إعادة توزيع أفرع نشاط من بلد لآخر أو من منطقة لآخرى .

و (ج) تغييرات في هيكل الإدارة مثل إلغاء مستوى إداري .

و (د) إعادة التنظيم قهامة و التي يكون لها تأثير هام على طبيعة و اشمات أنشطة المنشأة .

٧١- يتم الاعتراف بمخصص لتكاليف إعادة هيكلة عندما تتوفر معايير الاعتراف العامة بالمخصصات والمحددة بالفقرة رقم "١٤" . وتحدد الفقرات من "٧٢" إلى "٨٣" كيف يتم تطبيق شروط العامة للاعتراف بإعادة الهيكلة.

٧٢- 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) الأملاك الرئيسية التي سوف تتأثر بالخطة .

و (٣) الأملاك و الموظفين و العدد التقديرى للعاملين الذين سوف يتم تعويضهم لإنهاء خدمتهم.

و (٤) التكاليف التي سيتم تحملها .

و (٥) التوقيت الذي سوف يتم فيه تطبيق الخطة .

و (ب) قد أعطت توقعاً لدى الجهات التي سوف تتأثر بخطة إعادة الهيكلة أنها سوف تقوم بتنفيذها عن طريق البدء الفعلي في تنفيذها أو إعلان أهم المكونات الرئيسية للجهات التي سوف تتأثر بها.

٧٣- على المنشأة أن تقدم الدليل على أنها قد بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ، مثل ذلك ، عن طريق التخلص من مصنع أو بيع أصول ، أو الإعلان للعلم عن المكونات الرئيسية للمطة ، وينتجب على الإعلان للعلم عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة وجود التزام حكمي 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 ممثلهم) بأن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة .

٧٤- لكي تكون الخطة كافية لإنشائها التزام حكمي عندما يتم تلخيصها 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 طويلاً من اللازم ، فإنه من صير المحتمل أن ينشأ عن خطة حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المنشأة ملتزمة في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة ، لأن الإطار الزمني يتيح الفرصة أمام المنشأة لتغيير خططها .

٧٥- لا ينشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة الذي تم اتخاذه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية بإعادة الهيكلة التزام حكمي في تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم تكن المنشأة قبل تاريخ الميزانية قد :

(١) بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

أو (ب) أعلنت الملامح الرئيسية لإعادة الهيكلة لأولئك المتأثرين بها بشكل محدد ككف بنشأ عنه توقع سليم لديهم أن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة .

و بدأ بدأت المنشأة في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ، أو أُنشئت لأولئك المتأثرين بها للمكونات الرئيسية لهذه الخطة ، بعد ترويج نهاية الفترة المالية ، يكون الإفصاح مطلوباً طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٧) الخاص بالأحداث التي تقع بعد للفترة المالية ، طالما كتبت إعادة الهيكلة على قدر من الأهمية بحيث يكون عدم الإفصاح عنها مؤثراً على قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات على أسس سليمة .

٧٦- على الرغم من أن الالتزام الحتمي لا ينشأ فقط من خلال قرار الإدارة ، فقد ينتج الالتزام عن أحداث سابقة أخرى بالإضافة إلى هذا القرار . على سبيل المثال المفاوضات مع ممثلي الموظفين من أجل مدفوعات إنهاء الخدمة ، أو مع المشتري من أجل بيع أحد المصنفات ، و التي قد يكون قد تم الاتفاق عليها لكنها متوقفة على موافقة مجلس الإدارة ، فعند الحصول على ذلك الاعتماد و تلبيةه للأطراف الأخرى ، قبله بنشأ على المنشأة التزام لإعادة الهيكلة ، إذا توافرت شروط الفقرة رقم "٧٢".

٧٧- عندما تكون السلطة متوقفة بمجلس إدارة يضم في عضويته ممثلين لأصحاب المصلحة بخلاف الإدارة (على سبيل المثال العاملون) أو أن إعلام هؤلاء الممثلين قد يكون ضرورياً قبل أن يتخذ المجلس قراره ، ولأن أي قرار لهذا المجلس يتضمن إعلام هؤلاء الممثلين فيمكن أن يؤدي هذا إلى وجود التزام حتمي بإعادة الهيكلة .

٧٨- لا ينشأ التزام عن عملية بيع لنشاط معين ما لم تتعهد المنشأة بعملية البيع ، بمعنى أنه لا بد أن يكون هناك اتفاق بيع ملزم .

٧٩- لا يلتزم المنشأة بعملية بيع نشاط معين حتى لو اتخذت قراراً ببيع هذا النشاط أو أعلنت قراراً على العامة، ما لم يتم تعديد المشتري و يكون هناك عقد بيع ملزم ، حيث تكون المنشأة فائدة على تعبير رأيها و تكون بالفعل فائدة على اتخاذ قرار آخر إذا لم يتم العثور على مشترٍ بشروط مقبولة ، وعندما يكون بيع أحد المشروعات جزءاً من إعادة الهيكلة، فإنه يتم مراجعة أصول المشروع من أجل تحديد لاضمحلال قيمتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم "٣١" و عندما تكون عملية البيع تمثل جزءاً من إعادة الهيكلة ، ينشأ التزام حتمي للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة وذلك قبل تواجد عقد لتعلق بيع ملزم .

٨٠- يجب أن يتضمن مخصص إعادة الهيكلة نفقات المباشرة الناشئة عن إعادة الهيكلة فقط والتي تتمثل في كل مما يلي :

(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 للعالم .

أو (ب) التسويق .

أو (ج) الاستثمار في أنظمة جديدة و شبكات التوزيع .

حيث ترتبط تلك النفقات بالأداء المستقبلي للنشاط وليس بالتزامات الخاصة بإعادة الهيكلة في تزيخ إعداد الميزانية . ويتم الاعتراف بهذه النفقات بنفس الأسس كما لو كانت ظهرت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة .

٨٢- الخسائر المستقبلية المحددة والناجمة عن الدشلت حتى تزيخ إعادة الهيكلة لا يتم إدراجها في المخصص ، ما لم ترتبط بعدد محمل بخسارة كما تم تعريفه في الفقرة "١٠".

٨٣- كما هو مطلوب بفقرة "٥١" ، لا يتم أخذ الأرباح المتوقعة من التخليص من أصول في الحساب عند قياس مخصص إعادة الهيكلة ، حتى إذا كان بيع الأصول يعتبر جزءاً من إعادة الهيكلة .

الإخصاح

٨٤ على المنشأة أن توضح لكل نوع من أنواع المخصصات عن :

(أ) القيمة التقديرية في بداية ونهاية الفترة

و (ب) المخصصات الإضافية التي تم تكوينها خلال الفترة . بما في ذلك تدعيم المخصصات الموجودة .

و (ج) المبالغ المنتظمة (بمعنى : حدثت و تم تحميلها على المخصص) خلال الفترة .

و (د) المبالغ غير المنتظمة و التي تم ردها خلال الفترة .

و (هـ) للزيادة خلال الفترة في القيمة الحايبة (للمبالغ المقيمة بمعدلات خصم) الناشئة عن مرور الوقت و الأكثر النتائج من أي تغيير في معدل الخصم .

و لا يوجد الزاء بالإخصاح عن المعلومات المفارنة .

٨٥- على المنشأة أن تفصح لكل نوع من أنواع 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 الضروري أن يتم تقييم معلومات دقيقة . على المنشأة أن تفصح عن الافتراضات الأساسية التي تم افتراضها فيما يتعلق بالحدوث مستقبلية كما هو مبشر إليه في الفقرة ٤٨٠ .

و (ج) قيمة أية استرداد متوقعة و قيمة الأصل الذي تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاسترداد متوقعة .

٨٦- على المنشأة أن تفصح عن كل نوع من أنواع الالتزامات المحتملة في 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 المالي للالتزام المحتمل ، وفقاً للفقرات من ٣٦٠ إلى ٥٢٠

و (ب) الإشارة لحالات عدم التأكد و التي تفصح بمبلغ أو توحيات أي تدفقات خارجة و (ج) إمكانية حدوث أية استرداد .

٨٧- عدد تحديد ما هي المخصصات أو الالتزامات المحتملة التي يمكن تجميعها لتكوين نوع واحد ، من الضروري الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة هذه البود متماثلة بشكل كافٍ لإدماجهم وذلك تنفيذاً لمتطلبات الفقرتين ٨٥٠ (أ) و ٨٦٠ (أ) ، (ب) .

قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتوقعة بضمائم مبيعات منتجات مختلفة على أنها نوع واحد من المخصصات و لكن إن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتوقعة بالضمائم لعانية والمبالغ الخاضعة لإجراءات قانونية كنوع واحد من المخصصات .

٨٨- عندما يتشأ مخصص و التزام محتمل من نفس الظروف ، نغرم المنشأة بإعداد الإفصاحات المطلوبة في الفقرات من ٨٤٠ إلى ٨٦٠ بطريقة توضح الصلة بين المخصص و الالتزام المحتمل .

٨٩- عندما يكون هناك احتمال تخطي داخل للمنافع الاقتصادية . يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ الميزانية ، و أن تقوم بتقدير لتأثيرها المالي باستخدام المبادئ التي تم وضعها للمخصصات في الفقرات من ٣٦٠ إلى ٥٢٠ (عندما يكون ذلك ممكناً) .

- ٩٠- من المهم ألا يحصى الإفصاح عن الأصول المحتملة مؤشرات مضللة عن احتمالية الدخول قنائلي عن هذه الأصول المحتملة .
- ٩١- عندما تكون أس من المعلومات المظنوية في فقرتين '٨٦' و '٨٩' غير مفصّل عنها للصعوبة العملية ، يكون من الواجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- ٩٢- في حالات نادرة جداً ، يكون من المتوقع أن يصف الإفصاح - عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة في الفقرات '٨٤' ، '٨٩' - موقف المنشأة في نزاعها مع الأطراف الأخرى تجاه موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل لو الأصل المحتمل ، في تلك الحالات لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات و لكن يطلب منها فقط أن توضح عن الطبيعة العلمية للخلاف بالإضافة إلى السبب ، و أيضاً الإفصاح عن حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها.

ملحق (أ)

جداول لمخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة و الاسرديات

يرفق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه و يهدف هذا الملحق إلى تخيص للمتطلبات الرئيسية لهذا المعيار .

المخصصات و الالتزامات المحتملة

كنتيجة لأحداث ماضية ربما يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية وذلك لسهولة :

(أ) التزام حال .

أو (ب) التزام محتمل و الذي سوف يتم التأكيد من وجوده فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة و التي لا تكون بأكملها تحت سيطرة المؤسسة .

من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال و يكون احتمال لتدفق الخارج من الموارد مستبعداً.	من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال و لكن ليس من المتوقع وجود تدفق خارج من الموارد.	هناك التزام حال و الذي من المتوقع أن يتطلب تدفقا خارجا من الموارد .
لا يكون مخصص (الفقرة ٢٧)	لا يكون مخصص (الفقرة ٢٧)	يكون مخصص (الفقرة ١٤)
غير مطلوب الإفصاح . (الفقرة ٨٦).	مطلوب الإفصاحات عن الالتزام المحتمل . (الفقرة ٨٦)	مطلوب إفصاحات عن المخصص (الفقرات ٨٤ و ٨٥).

ينشأ الالتزام المحتمل أيضاً إلى الحالة القادرة عندما يكون هناك التزام لا يمكن الاعتراض به لأنه لا يمكن قياسه بشكل يعتمد عليه ، في هذه الحالة تكون الإفصاحات 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 التي لا تكون بأكملها تحت سيطرة المنشأة .

تدفق المنافع الاقتصادية للدخل مؤكد	تدفق المنافع الاقتصادية للدخل متوقع ، و لكن غير مؤكد	التدفق الدخل غير متوقع
الأصل غير محتمل. (الفقرة ٢٣)	لا يعترف بالأصل (الفقرة ٣١) مطلوب الإفصاح (الفقرة ٨٩)	لا يعترف بالأصل (الفقرة ٣١) الإفصاح غير مطلوب (الفقرة ٨٩)

الامتدادات

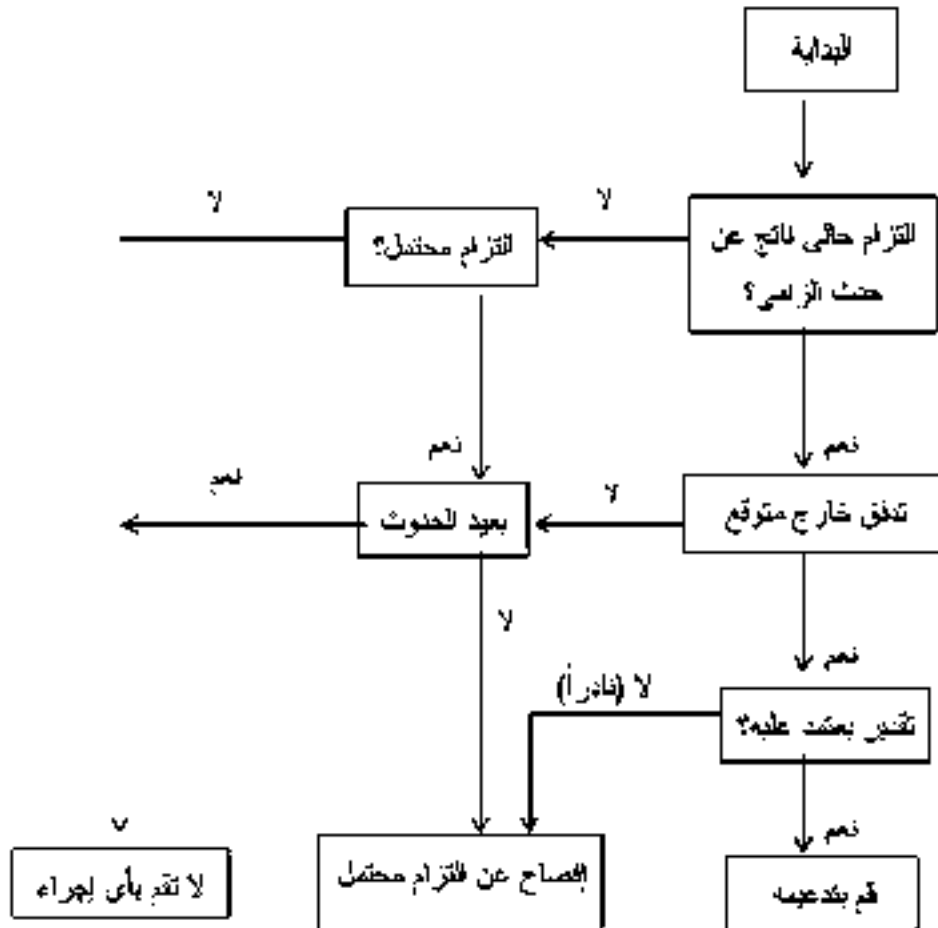
بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص يتوقع أن يتم استردادها عن طريق طرف آخر.		
ليس على المؤسسة لتزلم تجاه الجزء من النفقات الذي سيتم سداده عن طريق طرف آخر.	ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده و من فوضف أن الاسترداد سيتم للحصول عليه إذا قامت المنشأة بتسوية للمخصص.	ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده كما أن الاسترداد ليس مؤكداً إذا قامت المنشأة بتسوية للمخصص.
المنشأة ليس عليها التزام بالمقدور الذي سيتم استرداده (الفقرة ٥٣)	بم الاعتراف بالاسترداد كأصل منفصل في الميزانية و يمكن تسويته مقابل المصروف بقائمة الدخل ، و لا يتعدى المبلغ المعترف به للاسترداد قيمة الالتزام (الفقرتين ٥٣ ، ٥٤)	لا يتم الاعتراف بالاسترداد كأصل (الفقرة ٥٣).
غير مطلوب الإفصاح.	بم الإفصاح عن الاسترداد في آن واحد مع المبلغ المعترف به للاسترداد.	بم الإفصاح عن الاسترداد المتوقع (الفقرة ٨٥ ج).

ملحق (ب)

شجرة القرار

يرفق هذا الملحق معيار للمحاسبة المصرية رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

إن غرض شجرة القرار هو تلميح متطلبات الاعتراف الرئيسية لمعيار المحاسبة والالتزامات المحتملة.



ملحوظة : لا يكون من الواضح في حالات نادرة ما إذا كان هناك التزام حالي . في تلك الحالات ، فإن الحدث الماضي يفترض أن ينشأ عنه التزام حالي إذا تم الأخذ في الاعتبار كل الأدلة المتاحة ، لذا فمن المحتمل جداً أن ينشأ الالتزام الحاضر في ترويج نهاية للفترة المالية (الفقرة ١٥ من معيار) .

ملحق (ج)

أمثلة : الاعتراف

يرتبط هذا الملحق بميزان المحاسبة المصري رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

تنتمي السنة المالية لكل المنشآت في الأمثلة في ٣١ ديسمبر . في جميع الأحوال ، فإنه من المفترض أنه من الممكن تكوين تقرير يعتمد عليه لأية تنفقات خارجة متوقعة . في بعض الأمثلة ، الحالات التي تم وصفها ربما تكون قد نتج عنها اضمحلال في قيمة الأصول ، هذا المنظور لم يتم التعامل معه في الأمثلة .

يشير الإسناد المرجعي بالأمثلة إلى فقرات من المعيار ذات الصلة .

الإشارة في "تفضل تقدير" بمعنى القيمة التجارية عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً.

مثال (١) : ضمان المبيعات

يعطى مصنع ضماناً للمبيعات في تاريخ طبع للمشتريين لمنتجاته . ووفقاً لبند عقد البيع فإن المصنع يتولى عملية إصلاح أو استبدال العيوب الصناعية التي 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.

لتزام حال كنتيجة لحدث ماضي ملزم : لحدث الملزم هو بيع المنتج بضمن والذي ينشأ عنه التزام قانوني.

تتعلق خراج من مولد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع لضمن المبيعات بأكملها (راجع الفقرة ٢٤٠).

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقاً لضمان المنتج للمباعدة قبل تاريخ نهاية فترة عملية (راجع الفقرتين ١٤٠ و ٢٤٠).

مثال (٢) : الأرض الملوثة - التشريع المؤكد تطبيقه

تعمل منشأة في صناعة البترول و تنسب في إحداث تلوث و تزيل آثار التلوث فقط عندما يطلب منها أن تعمل ذلك ، وفي إحدى البلاد التي تعمل بها لا يوجد تشريع لإزالة آثار التلوث

و كانت قمنشاء تلوث الأرض في تلك القيدة كعدة سنوات و في ٢١ ديسمبر ٢٠٠٥ كان من
للمؤكد أن هناك مشروع قانون يتم وضعه يطلب إزالة آثار الأراضي الملوثة و سوف يتم
تطبيقه بعد نهاية العام بحد قصيرة .

التزام حل كنتيجة لحدث ماض ملزم : للحدث الملزم هو تلوث الأرض وذلك لأن التشريع
لذى يطلب إزالة آثار التلوث مؤكد.

تكفل 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 الحكيم

نعمل منشأة في صناعة البترول و نتسبب في إحداث تلوث و يفرض جدلاً أنه لا يوجد تشريع
ينص ، ومع ذلك فالمنشأة لها سياسة بيئية مفسورة على نطاق واسع و التي بناء عليها تقوم
بإزالة آثار التلوث لذى تسببه ، وللمنشأة سجل مشرف من اتباع هذه لسياسة مفسورة .

التزام حل كنتيجة لحدث ماض ملزم : للحدث الملزم هو تلوث الأرض و الذى ينشأ عنه
اللتزام حكيم وذلك لأن سلوك المنشأة قد خلق توقعاً صحيحاً عند الذين قد تملأوا بهذا السلوك
و الذى يشير إلى منشأة سوف تزيل آثار التلوث.

تكفل خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع .

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث (راجع الفقرات
١٠ (تعريف الالتزام الحكيم) ، ١٤ و ١٣).

مثال (٣): حقول البترول البحرية

نعمل منشأة في مجال استخراج البترول من البحار و نقضى بكلفة لترخيص بنقل آلات
استخراج البترول من المناطق المستغلة في نهاية المدة المحددة للإنتاج و إعادة تجهيز المنطقة .
و يتمثل ٩٠% من الكلفة في تكاليف المتعلقة بنقل آلات استخراج البترول و إعادة تجهيز
للمنطقة و ١٠% من الكلفة تتكدها المنشأة عند استخراج واستغلال المناطق المحددة لها ،
في تاريخ نهاية الفترة المالية تم تركيب حفر استخراج البترول و لكن لم يتم استخراج
للبترول بعد .

الالتزامات الحالية كالتجديد عن أحداث ماضية ملزمة : يؤدي إنشاء حفار للبترول إلى نشأة للزمام قانوني طبقاً لشروط ففافية مزاولة للنشاط بإزالة معدات الحفر و تسوية قاع البحر عند الانتهاء من أعمال الاستخراج في تلك المناطق ، وذلك على الرغم من عدم وجود للزمام محدد في تاريخ نهاية الفترة المالية بتسوية الخسائر لو الأضرار التي قد تنشأ عن مزاولة نشاط استخراج للبترول في تلك المناطق .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية للتدفق الخارج للموارد المتضمنة : متوقع.

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل تقدير بنسبة ٩٠% من تكاليف إزالة لحفار و تسوية الأضرار العادية بالقاع نتيجة تركيبه (فقرة ١٤) ، وتتدخل هذه التكاليف ضمن تكاليف حفار ، ويتم الاعتراف بنسبة ٩٠% من التكاليف و التي تنشأ خلال عملية الاستخراج كالتزام عند البدء في استخراج الخام.

مثال (٤) : سياسات الاسترداد

طبق أحد حاجر التجزئة سياسة تسمح برد ثمن المشتريات التي لا تحوز رضا العملاء حتى في حالة عدم وجود للزمام قانونية بذلك . لهذا فإن تطبيق هذه السياسة تجعل للمردودات شيء متعارف عليه .

الالتزامات الحالية كنتيجة لحطت ماض : فحدث التزام يتم في بيع المنتج و الذي ينشأ عنه للزمام حكمي لأن أداء المتجر قد أتاح لعملائه ترفعا 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 الحكمي) و ١٤' و ١٧' و ٢٤').

مثال (٥) : خلق نشاط أحد الأقسام - ولم يتم تطبيق القرار قبل تاريخ القوائم المالية

في ١٢ ديسمبر ٢٠١٥ قرر مجلس إدارة إحدى المنشآت خلق أحد الأقسام . ولم يتم الإعلان عن القرار لأي من المتأثرين به قبل تاريخ نهاية للفترة المالية (٣١ ديسمبر ٢٠١٥) و لم يتم لتخذ إجراءات أخرى لتطبيق هذا القرار .

الالتزامات المالية التي قد تنشأ عن الأحداث الماضية : لا يوجد لية أحداث قد تؤدي إلى نشأة التزامات محتملة وبالتالي لا يوجد للزمام .

الاستنتاج : لا يتم تكوين مخصص (راجع الفقرتين ١٤' ، ٢٢').

مثال (٥ب): غلق نشاط أحد الأقسام - و تم الإعلان و البدء في تنفيذ القرار قبل تاريخ الميزانية

لدى ١٢ ديسمبر ٢٠٠٥ قرر مجلس الإدارة غلق نشاط أحد الأقسام لقائم بإنتاج معين ، وفى ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٥ وافق مجلس الإدارة على الخطة التصديرية لغلق نشاط القسم ، وتم إرسال خطابات للعملاء لتبنيهم بهذه الإجراءات و ضرورة البحث عن مصادر بديلة أخرى لتوريداتهم وكذا إخطارهم بالاستغناء عن خدمات العاملين فى هذا القسم .

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ملزم وفصل الملزم هو لإلزام القرار إلى العملاء و العاملين و الذى أنشأ التزاماً حكماً من هذا التاريخ لأنه أوجد توقعاً سلبياً بأن القسم سوف يتوقف عن النشاط .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتصوية : متوقع

الاستنتاج : المخصص يعترف به ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ كفضل تقدير لتكلفة إغلاق القسم (راجع الفقرتين ١٦٤ و ١٦٥) .

مثال (٦): المتطلبات القانونية بتركيب منقيات و مرشحات (الدخان)

طبقاً لقوانين البيئة الجديدة يطلب من المنشأة تركيب مرشحات (منقيات) للدخان لتلك المصانع قبل ٣٠ يونيو ٢٠٠٦ - ولم تقم المنشأة بتركيب المرشحات .

(أ) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزام الحالي كنتيجة لحدث ملزم ملزم : لا يوجد أية التزامات لأنه لا توجد لية لحدث ملزمة سواء لتركيبات منقيات الهواء أو لمرشحات الدخان قد تتعرض لها للمنشأة فى حقة عدم الالتزام بالقانون .

الاستنتاج : لا يتم الاعتراف بتكلفة تركيب مرشحات الدخان (راجع الفقرات ١٦٤ و ١٦٥) .

(ب) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزامات الحالية ففى تتشأ عن حدث ملزم ملزم : لا توجد لزامات نحو تكاليف تركيب مرشحات الأبخرة والحواجز لأنه لا يوجد حدث فى الماضى يودى 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 يودى 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 في هذا الشأن .

الاستنتاج : لا يكون مخصص لتكاليف تركيب مرشحات و منقيات الأبخرة و لمواد في حين يجب الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لقيمة لغرامات المتوقعة عند قتلخر في تركيب تلك للمنشآت في ضوء القوانين الملزمة بذلك (راجع الفقرات '١٤' ، '١٧' ، '١٩') .

مثال (٧) : إعادة تأهيل و تدريب العاملين كنتيجة للتغير في نظام ضرائب الدخل

أصدرت الحكومة قانوناً جديداً لضرائب الدخل ، و كنتيجة لهذا فإن القضاة المالي يهدى 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 ، وفي تاريخ مميزة لم يتم عمل التدريب المطلوب للعاملين .

الالتزامات الحالية التي تنشأ عن حدث ماضٍ ملزم : لا توجد أية التزامات محتملة لأنه لا توجد أية أحداث في الماضي تؤدي إلى هذا الالتزام (لم يتم البدء في إعادة لتدريب 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 تشغيلها إلى مصنع جديد وسوف يظل للمصنع للقيام مستأجراً لمدة ٤ سنوات فائمة حيث لا يمكن إلغاء العقد أو نقله إلى أحد المنتجين الآخرين .

الالتزامات الحالية للتسوية عن حدث ماضٍ ملزم : الأحداث المنشئة للالتزام تمثل في توقيع عقد الإيجار للمصنع المستأجر و لدى قد ينشئ قتراما قانونيا .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية في التسوية : عندما يصبح الإيجار محملاً بخسارة فإن التدفق الخارج للمنافع الاقتصادية يكون متوقفاً .

الاستنتاج : يتم الاعتراف بمخصص كحتمل تقدير انخفاضات إيجار لا يمكن تجنبها (راجع للفقرتين '١٤' ، '١٩') .

مثال (٩): للضمان الأحادي

خلال عام ٢٠٠٤ قلعت المنشأة (أ) بضمان منشأة (ب) و التي تتميز حالتها للماتية بأنها مقبولة في عقد الفراض من الغير . خلال عام ٢٠٠٥ ساءت الحالة المالية للمنشأة (ب) وظلت المنشأة المالية من الدائنين . يستوفي هذا العقد تعريف عقود التأمين في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) ' عقود للتأمين' و يسمح هذا المعيار للمصدر بأن يستمر في سياسته المحاسبية لحود التأمين إذا كان قد فترزم بالحد الأدنى للمتطلبات المحددة و يسمح هذا المعيار أيضاً بالتخفيف في مسؤوليات المحاسبية التي تفي بالشروط المحددة و المثال التالي يوضح السياسة المحاسبية التي يسمح بها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) 'عقود للتأمين' .

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ملزم ملزم : لحدث الملزم هو إعطاء الضمان و الذي ينشئ التزاماً قانونياً.

التدفقات الخارجة المنتمية للمنافع الاقتصادية عند التسوية : من غير المحتمل وجود تدفقات خارجة للمنافع في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالضمان بقيمة عادلة

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ملزم ملزم : لحدث الملزم يتمثل في توقيع عقد للضمان و الذي يترتب عليه التزام قانوني.

التدفقات الخارجة المنتمية للمنافع الاقتصادية عند التسوية : في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ من المحتمل (الموتوع) استخدام التدفقات الخارجة للمنافع الاقتصادية لتسوية هذا الالتزام

الاستنتاج : يتم تكوين مخصص للضمان و يقدّر بقيمة الأكبر بين كل من :

(أ) الضل تقدير للالتزام (راجع فقرتين "١٤" ، "٢٣")

و (ب) القيمة الأولية المعترف بها مقدراً جميع الاستهلاك (عندما يكون ذلك مناسباً) .

ملحوظة : عندما تقدم المنشأة ضماناً مقليل ألعاب ، يتم الاعتراف بالإيرك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

مثال (١٠): ضمانات القضائية

توفي عشر أشخاص بعد حفل زواج في عام ٢٠٠٥ نتيجة لتلعم سسم من المنتجات المباعة من منشأة ، تم اتخاذ الإجراءات القانونية ضد المنشأة ولكن المنشأة اعترضت على الالتزام.

حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية عن لعام المنتهى في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ بطر من إصدارها ، يرى المستشار القانوني المنشأة أنها لن تكون مرسدة لأية مسئولية من تلك الأضرار ، وبعد إعداد القوائم المالية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ ، بناء على التطورات التي حدثت بالقضية يرى المستشارون القانونيون أن المنشأة ربما تخسر تلك القضايا و تصبح ملزمة بالتعويض عن الأضرار الناتجة .

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزام الحالي الناشئ عن حدث ماضى ملزم : بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية في ذلك التاريخ لم يكن هناك ما يشير إلى أية 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 لأي تدفق خارج (راجع الفقرة ٨٦) .

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزام الحالي الناشئ عن حدث ماضى ملزم : بناءً على الدلائل المتاحة في هذا التاريخ فإنه يوجد التزام حال .

تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنطوق الاقتصادية في التصوية : متوقع

الاستنتاج : يعترف بالمخصص كأفضل تقدير لقيمة نسوية الالتزام (راجع الفقرات من ١٤ إلى ١٦) .

مقال (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 المصري رقم (١٠) للحاصل "بالأصول الثابتة" كقيمة المحصل مع تلك المصروفات و بصيغة خلاصة إذا كانت تلك الأجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة أو تقدم منافع بطرق مختلفة .

مقال (١١) : تكاليف التجهيز في حالة عدم وجود متطلبات قانونية

لقرن صهر المعادن توجد بها بعض الأجزاء التي تحتاج إلى استبدال كل خمس سنوات لأسباب قنية . في تاريخ القوائم المالية هذه الأجزاء كان قد تم استخدامها لمدة ٣ سنوات .

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماضى ملزم : لا يوجد التزام حالي .

الاستنتاج : لا يكون مخصص (راجع الفقرات ١٤٠ ، ١٣٠ ، ١٢٩).

لا يعترف بتكاليف استبدال الأجزاء المطلوبة في تزيخ لقوائم العملية لأنه لا يوجد إلزام لاستبدال تلك الأجزاء بصورة مستقلة في المستقبل حتى ولو كفى تعمل تلك السعات يعتمد في المستقبل على قرار المنشأة إما الاستمرار في استخدام تلك الأجزاء أو استبدالها ، وفي هذه الحالة بدلاً من الاعتراف بمخصص، يتم أخذ إهلاك الأجزاء الأصلية في الاعتبار بحيث يتم إثبات تكلفتها من خلال مصروف الإهلاك على مدار خمس سنوات ، ويتم رسلة تكلفة إعادة الاستبدال بالأجزاء الجديدة مع استردادها من خلال الإهلاك على مدى الخمس سنوات التالية .

مثال (١٩ ب): تكاليف لتجهيز - في وجود متطلبات قانونية

منشأة تعمل في مجال الطيران مطلوبة طبقاً للقانون أن تقوم بصيانة شاملة لطائراتها بصفة دورية كل ٢ سنوات.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماضٍ ملزم : لا يوجد التزامات حالية .

الاستنتاج - لا يكون مخصص (راجع الفقرات ١٢٠ ، ١١٣ ، ١١٢)

تكلفة أعمال الصيانة لشاملة للطائرات لا يكون لها مخصص وذلك لنفس الأسباب التي لم يتم إثبات تكلفة الاستبدال من أجلها بالمثال السابق، وعلى الرغم من أن الصيانة لشاملة للطائرات تتم طبقاً للقانون إلا أن هذا لا يجعل تكلفتها التزاماً على المنشأة لأنه لا يوجد التزام بصيانة للطائرات بصفة مستقلة عن قرارات شركة التشغيلية في المستقبل وذلك حتى يبيع تلك الطائرات مع مهابة لفترة محددة قبل إعادة الصيانة.

وفي هذه الحالة كبديل عن تكوين مخصص بتلك النفقات لالتزام الصيانة يتم رسلة التكاليف ضمن تكاليف الطائرات المستخدمة على أن يتم استردادها من خلال الإهلاك على مدى العمر الإنتاجي المتوقع لها (٢ سنوات).

ملحق (د) أمثلة على الإفصاحات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

فيما يلي مثالان على الإفصاح المطلوب طبقاً للفقرة "٨٥".

مثال رقم (١) : لضمان

منشأة تقوم بمنح فترة ضمان عن منتجاتها عند القيام ببيع للملاء وذلك عن منتجاتها الثلاثة التي تقوم ببيعها ، وطبقاً لشروط هذا الضمان يلتزم المنتج بأن يقوم بإصلاح أو استبدال المنتجات غير المرضية وذلك خلال فترة عامين من تاريخ البيع. في تاريخ الميزانية تم الاعتراف بمخصص ضمان مبلغ ٦٠.٠٠٠ ولم يتم تحديد قيمة المخصص الحالية على اعتبار أن القيمة الحالية لم تكن هامة .

و يتم الإفصاح عن هذه المعلومات في القوائم المالية على النحو التالي :

تم الاعتراف بمخصص بمبلغ ٦٠.٠٠٠ وذلك عن المطالبات المتوقعة خلال فترة لضمان عن المنتجات المباعة خلال السنوات المالية الثلاث الأخيرة ، ومن المتوقع أن الجزء الأكبر من هذه النفقات سوف تتحملته المنشأة خلال السنة المالية التالية على أن يتم استقلاده بالكامل خلال سنتين التاليتين لتاريخ الميزانية .

مثال رقم (٢) : تكاليف إزالة المخلفات

في عام ٢٠٠٥ قامت المنشأة بالدخول في 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 سنة و في تلك الحالة سيتم تخفيض القيمة الحالية بشكل كبير . ويتم الإفصاح عن هذه المعلومات على النحو التالي :

تم الاعتراف بمبلغ ٣٠ مليون كمخصص لتكاليف إزالة المخلفات ، وذلك لتكاليف من المتوقع أن تحدث ما بين أعوام ٢٠٢٥ و ٢٠٣٥ . ومع ذلك ، هناك احتمال أن تكاليف إزالة المخلفات لن تحدث حتى ما بين السنوات ٢٠٥٥ و ٢٠٦٥ . لذا كانت تلك لتكاليف التي تم قياسها على أساس المتوقع بأنها لن تحدث حتى ٢٠٥٥ - ٢٠٦٥ فإنه يتم تخفيض المخصص إلى ١٤ مليون . وقد تم مجلس المخصص باستخدام التكنولوجيا للحالية وبأسعار الجزية ، و تم حساب القيمة الحالية للمخصص باستخدام معدل خصم ٨%.

للمثال التالي يوضح الإيضاحات المطلوبة طبقاً لفقرة ٩٢٢ عندما لا يتم عمل الإيضاحات المطلوبة لكونها تصنف مركز المنشأة تجاه الأطراف الأخرى .

مثال رقم (٣) : الإغناء من الإفصاح

دخلت منشأة في نزاع و خلالت مع أحد المدافعين و الذي يدعي له أن المنشأة قامت بالسلو على حقوقه في إنتاج و تسويق بعض المنتجات و يطلب بتعويض عن الأضرار المحققة بمبلغ ١٠ مليون ، قامت المنشأة بتكوين مخصص بقيمة للمثل لتفكيرات الخسائر و الالتزامات التي قد تنشأ عنها ، و لكن لم يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة طبقاً للفترتين ٨٤* و ٨٥* من المعيار ، وفي هذه الحالة يتم الإفصاح عن المعلومات التالية :

لأنك لفضايا مستمرة ضد المنشأة بخصوص النزاع مع أحد المدافعين و الذي يدعي أن المنشأة قامت بالسلو على حقوقه في إنتاج و تسويق بعض المنتجات و يطلب فيها بتعويض بمبلغ ١٠ مليون. لم يتم عمل الإفصاح عن المعلومات المطلوبة عللة طبقاً لمجال المحاسبة المصري رقم (٢٨) حيث إن الإفصاح قد يؤدي إلى إضعاف مركز المنشأة في القضية و يرى مجلس الإدارة أن هذه المنارعت يمكن للشركة للدفاع عنها بنجاح .

معييار الحاسبة المصرى
رقم (٢٩) المعدل ٢٠١٥
تجميع الأعمال

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٩) للمحل ٢٠١٥
تجميع الأعمال
المحتويات

١	هدف للمعييار
٢	نطاق للمعييار
٣	تحديد عملية تجميع الأعمال
٥٣-٤	طريقة الاقتناء
٧-٦	تحديد المنشأة المعقنية
٩-٨	تحديد تاريخ الاقتناء
٣١-١٠	الاعتراف و قياس الأصول للمقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة وأية حقوق لكية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المعقنتاة
١٧ ١٠	مبدأ الاعتراف
١٤-١١	شروط الاعتراف
١٧-١٥	تويب أو تخصيص أصول مقتناة قابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في عملية تجميع أعمال.
٢٠-١٨	مبدأ القياس
٣١-٢١	استثناءات لمبادئ الاعتراف والقياس
٢٣-٢٢	استثناءات على مبدأ الاعتراف
٢٨-٢٤	استثناءات لكل من مبادئ الاعتراف والقياس
٣١-٢٩	استثناءات على مبدأ القياس
٤٠-٣٢	الاعتراف و قياس للشهرة أو العكس الناتج من عملية شراء نفوضية
٣٦ ٣٤	عملية شراء النفوضية
٤٠-٣٧	للمقابل المادي المحول
٤٠-٣٩	للمقابل المادي المحتمل
٤٤ ٤١	إرشادات إضافية لتطبيقي طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال

٤٢-٤١	تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل
٤٤-٤٣	تجميع الأعمال الذي يتم دون تعويل مقابل مادي
٥٠ ٤٥	فترة القياس
٥٣-٥١	تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال
٥٣	لتكاليف المتعلقة بالافتاء
٥٨-٥٤	القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية
٥٥	الحقوق للمعاد التذاعها
٥٦	الانزاعات المحتملة
٥٧	الأصول لتعريفية
٥٨	المقابل المادي المحتمل
٦٣-٥٩	الإقتصاعات
	ملحق إرشادات للتطبيق

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٩) للمحل ٢٠١٥ تجميع الأعمال

أهداف المعيار

- ١- يهدف هذا المعيار إلى تحسين درجة للملازمة والمصدقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي توضح عنها المنشأة في فوائدها لمعالجة عن تجميع الأعمال و تأثيراته . ولتحقيق ذلك، يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات كيفية قيام المنشأة المقتنية بما يلي:
 - (أ) الاعتراف والقياس في قوائمها المالية بالأسول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة وأية حقوق للحصول غير المسيطرة في المنشأة المقتناة.
 - و (ب) الاعتراف والقياس بالشهرة للمقتناة في تجميع الأعمال أو المكسب الناتج من عملية شراء تفوضيه.
 - و(ج) تحديد المعلومات التي يتم الإصاح عنها لتمكين مستخدمي الفوائد المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وتأثيره المالية.

نطاق المعيار

- ٢- يطبق هذا المعيار على المعاملة أو على 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 على المنشأة المقتنية القيام بتحديد الأصول الفردية المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد للمقتناة والاعتراف بها (أو يتضمن ذلك الأصول التي ينطبق عليها تعريف وشروط الاعتراف بالأسول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "الأسول غير الملموسة" والالتزامات والالتزامات المحتملة. و يتم توزيع تكلفة هذه المجموعة بين الأصول والالتزامات الفردية القابلة للتحديد على أساس قيمها العادلة نسبياً في تاريخ قسراء، ولا ينتج عن مثل هذه المعاملة أو الحدث أي شهرة.
 - (ج) تجميع المنشآت أو الأعمال تحت السيطرة الواحدة Common Control (وتوفر القوائم من قبل ١ إلى ٤" إرشادات لتطبيق 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 المعيز، والذي يتطلب أن تكون الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة تمثل نشاطا أصليا. وإذا كانت الأصول المقتناة لا تمثل نشاطا أصليا، فعلي المنشأة معالجتها على أنها عملية اقتناء لأصل - وتوفر الفقرات من أ٥ إلى أ٦ إرشادات حول تحديد تجميع الأعمال وتعريف نشاط الأصل -

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 للتصديق و(د) حقوق قابلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة -

و(د) الاعتراف بالشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بسعر مخفض - وقياسها.

تحديد المنشأة المقتنية

٦- يتم في كل عملية تجميع أعمال تحديد إحدى المنشآت محل التجميع لتكون المنشأة المقتنية.

٧ ينبغي إتباع الإرشادات الواردة في محيز 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 محيز المحاسبة المصري رقم (٤٢) لا يحدد بشكل واضح أي من المنشآت محل التجميع هي المنشأة المقتنية ، ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار العرائس الواردة في الفقرات من أ٦ إلى أ١٨ في "أ١٨" لتحديد المنشأة المقتنية.

تحديد تاريخ الاقتناء

٨- على المنشأة المقتنية أن تحدد تاريخ الاقتناء، وهو تاريخ الحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة.

٩- يعتبر لتاريخ الذي يتم فيه الحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة صوما هو التاريخ الذي تقوم فيه بالمنشأة المقتنية قانوناً بتحويل المستقبل امتادي واقتناء أصول ونكبت التزامات للمنشأة المقتناة، و لكن قد تقوم المنشأة المقتنية بالسيطرة في تاريخ سابق أو لاحق لتاريخ الإقفال، فعلى سبيل المثال، قد يمدق تاريخ الاقتناء بتاريخ الإقفال إذا نصت اتفاقية خطية أن المنشأة المقتنية تملك السيطرة على المنشأة المقتناة قبل تاريخ الإقفال، وينبغي على المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار كثرة الوقائع وظروف المعنية عند تحديد تاريخ الاقتناء.

الاعتراف و قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة و أية حقوق أجنبية / 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 أجنبية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة، ويخضع الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات المتكبدة للشروط المحددة في الفقرات ١١ و ١٢.

شروط الاعتراف

١١- لكي تكون الأصول القابلة للتحديد و الالتزامات والالتزامات المحتملة مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء يجب أن يمتدح عليها تعريف الأصول و الالتزامات الوارد بالإطار للعلم لاعتداد وعرض القوائم المالية و ذلك في تاريخ الاقتناء، على مبدق المثال، لتكاليف التي تتوقعها المنشأة المقتنية لتنفذ خطتها في الخروج من نشاط تابع للمنشأة المقتناة أو لإنهاء عمل أو إعادة هيكلة موظفين المنشأة المقتناة ولكنها غير ملزمة بتحملها في المستقبل، مثل تلك لتكاليف لا تملك التزامات في تاريخ الاقتناء، لهذا لا تقوم المنشأة المقتنية بالاعتراف بتلك لتكاليف كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء، وبدلاً من ذلك تقوم المنشأة المقتنية بالاعتراف بتلك لتكاليف في القوائم المالية اللاحقة للتجميع وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى.

١٢- بالإضافة إلى ذلك فإن الأصول القابلة للتحديد والالتزامات يجب أن تكون جزءاً مما تملكه المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو ممتلكها مسبقين) في عملية تجميع الأصول وليست نتيجة معاملات منفصلة. وذلك لكي تكون مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء. وعلى المنشأة المقتنية إتباع الإرشادات الواردة في الفقرات من ٥١

إلى "٥٣" لتحديد أي من الأصول للمقتناة أو الالتزامات المؤكدة تعتبر جزء من التبادل في مقابل المنشأة للمقتناة وأي منها- بن وجد- هو نتيجة معاملات منفصلة يتم المحاسبة عنها وفقاً لطبيعتها و وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة.

١٣- قد ينتج عن تطبيق المنشأة للمقتنية لمبادئ الاعتراف بأن تعترف ببعض الأصول والالتزامات التي لم تعترف بها في السابق المنشأة للمقتناة كأصول وكمقترحات في قوائمها المالية. على سبيل المثال، تعترف المنشأة للمقتنية بأصول غير ملموسة المفتاة لقبلة للتعبئة مثل الاسم التجاري أو براءة الاختراع أو المراكات مع العملاء، والتي لم تعترف بها المنشأة للمقتناة كأصول في قوائمها المالية لأنه لم تطوّر لها دخليا و تم إدراج تكلفتها ضمن المصروفات.

١٤- تقدم الفقرات من أ٢٨ إلى أ٤٠ إرشادات تتعلق بالاعتراف بعود الإيجار التشغيلي والأصول غير ملموسة. وتحدد الفقرات من ٢٢٠ إلى ٢٨٠ أنواع الأصول قابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بموجبها هذا المعيار استنتاجات معدودة لمبدأ وشروط الاعتراف.

توبيي الأصول المفتاة للقبلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في جميع الأعمال

١٥- على المنشأة للمقتنية في تزيخ الاقتناء توبيي أو تخصيص الأصول المفتاة للقبلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة كما ينبغي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية الأخرى لاحقاً. ويجب على المنشأة للمقتنية تحديد تلك التوبييات أو تخصيصات على أساس الشروط المتعلقة والظروف الاقتصادية و السياسات التشغيلية أو المحاسبية و غيرها من الظروف المعنية القائمة في تزيخ الاقتناء.

١٦- في بعض الحالات تقدم معيار المحاسبة المصرية معالجات محاسبية مختلفة ويتوقف ذلك على كيفية إيلم المنشأة بتوبيي أو تخصيص أصلاً أو التزاماً معيناً. ومن أمثلة التوبييات أو تخصيصات التي ينبغي على المنشأة للمقتنية إجراءها على أساس الظروف المعنية القائمة في تزيخ الاقتناء، وتضمن ولكنها لا تقتصر على:

(أ) توبيي بعض الأصول والالتزامات المالية على إنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرياح أو الخسائر أو بالتكلفة المستهلكة، و ذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"

(ب) توبيي أداة مشبقة كأداة تغطية للمخاطر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)

و(ج) تقيم إذا ما كان ينبغي فصل المشتق الضمني عن العقد الأساسي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) (والذي يعتبرها مسألة 'تريب' و هو المصطلح المستخدم في هذا المعيار) .

٢٧- يقدم هذا المعيار استنتاجين على المبدأ الوارد في الفقرة ١٥:

(أ) ملغاة.

و(ب) تنوب العقد كعقد تأمين وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٧) عقود قأمين : وعلى المنشأة المقتنية أن تصنف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى عند نشأة العقد (لو لا) ثم تعديل شروط العقد بطريقة قد تغير من تربيها في تاريخ ذلك التعديل الذي قد يكون تاريخ الانقضاء).

مبدأ القياس

٢٨- على المنشأة المقتنية قياس الأصول للمقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.

٢٩- في كل عملية تجميع أصول على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء قياس أية حقوق للأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة والتي هي حقوق ملكية قلقة ونسج حاملها نسبة من صافي أصول المنشأة في حالة التصفية إما على أساس:

(أ) للقيمة للعائلة

أو(ب) نسبة من القيم المعترف بها في صافي الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المقتناة. ونقل كافة مكونات حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة الأخرى بقيمتها العادلة في تاريخ إقتناها ما لم تكن هناك أسس للتقييم أخرى مطلوبة بمعايير المحاسبة المصرية .

٢٠- تقدم الفقرات من آت ٤٦ إلى آت ٤٥ إرشادات حول قياس القيمة العادلة لبعض الأصول القابلة للتحديد وحقوق غير ذوي السيطرة في المنشأة المقتناة. وتحدد الفقرات من ٢٤ إلى ٣١ أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنوداً يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأ القياس .

استثناءات لمبادئ الاعتراف والقياس

٢١- هذا المعيار يقدم استثناءات محدودة لمبادئ الاعتراف والقياس الواردة به. و تحدد الفقرات من ٢٢ إلى ٣١ كلا من البنود التي لها استثناءات وطبيعة تلك الاستثناءات .

وعلى المنشأة المقتنية أن تحتاج تلك البنود عن طريق تطبيق متطلبات الفقرات من ٢٢ إلى ٣١ والتي ينتج عنها أن تكون بعض البنود:

(أ) معترفاً بها إما عن طريق تطبيق شروط الاعتراف بالاضلقة 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 الاعتراف.

(ب) تماس بقيمة غير قيمتها المعلنة في تاريخ الانتهاء.

استثناءات على مبدأ الاعتراف

الالتزامات المحتملة

٢٢- يعرف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) للمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة - الالتزام المحتمل على أنه:

(أ) للزام محتمل ينشأ عن أحداث ماضية و سوف يتم تأكيد وجوده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث ما لو أكثر من الأحداث للمستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع تحت سيطرة المنشأة بشكل كامل.

(و ب) للزام حالي ينشأ عن أحداث ماضية ولم يتم الاعتراف به لأنه :

(١) ليس من المتوقع أن تقتضي تسوية هذا الالتزام تدفقا خارجا للمورد تتضمن منافع الاقتصادية .

لو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية.

٢٣- لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) في تحديد أي الالتزامات المحتملة التي يعترف بها إعتبرا من تاريخ الانتهاء، و بدلا من ذلك على المنشأة المقتنية إعتبرا من تاريخ الانتهاء أن تعترف بالالتزام المحتمل في جميع الأعمال إذا كان إلتزاما حاليا نشأ من أحداث ماضية ويمكن قياس قيمته المعلنة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية، لذلك وخلافا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)، تعترف المنشأة المقتنية بالالتزام للمحتمل في جميع الأعمال في تاريخ الانتهاء حتى لو لم يكن من المتوقع تدفق خارج للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام. ونقدم لفقرة ٢٦ إرشادات حول المعالجة لللاحقة للالتزامات المحتملة.

إستثناءات لكل من مبادئ الاعتراف والتقليص

ضرائب الدخل

٢٤- على المنشأة المقتنية أن تعترف وتقيس الأصل الضريبي المؤجل أو الالتزام المنشئ من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة في جميع الأعمال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) " ضرائب الدخل".

٢٥- على المنشأة المقتنية معالجة الآثار الضريبية المحتملة للعروق المؤقتة و ترحيل أرصدة المنشأة المقتناة لفائده في تاريخ الاقتناء أو كدائنة كنتيجة للاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤).

مزايا العاملين

٢٦- على المنشأة المقتنية أن تعترف وتقيس الالتزام (لو الأصل إن وجد) للمتعلق بترتيبات مزايا العاملين في المنشأة المقتناة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) " مزايا العاملين".

الأصول التعويضية

٢٧- يجوز للدائع في جميع الأعمال أن يعوض المنشأة المقتنية تحليفاً عن نتائج الظروف المحتملة أو الغير مؤكدة المتعلقة بكل أو جزء من أصل أو التزام معين، على حصيل المعدل قد يقوم البائع بتعويض المنشأة المقتنية عن خسائر تفوق مبلغ معين للالتزام الناتج عن احتمالية معينة، أي أن الدائع يتعهد بالزيادة للترميزات المنشأة المقتنية عن مبلغاً معيناً، وعلى هذا نحصل المنشأة المقتنية على أصل تعويضي. وتعترف المنشأة المقتنية بهذا الأصل للتعويضي في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالدين الذي تم تحويضه ويقاس بنفس الأمان المستخدم في قياس الدين الذي يتم تعويضه ؛ مع الأخذ في الاعتبار الحاجة إلى مخصص تقييم للمبالغ التي لا يمكن تحصيلها، و لذلك، إذا مرتبط التعويض بأصل أو التزام تم الاعتراف بهما في تاريخ الاقتناء وقبلهما بقيمتها الفعلية في تاريخ الاقتناء، على المنشأة المقتنية أن تعترف بالأصل التعويضي في تاريخ الاقتناء مفاصاً بقيمتها الفعلية في تاريخ الاقتناء ، وفيما يتعلق بالأصل التعويضي المقاس بالقيمة العادلة، فإن تكثيرات عدم التأكد المرتبطة بالتحقيقات الفنية المستقبلية الناتجة عن فائدة المعايير المعايير للتحويل يتم أخذها في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة و ليس ضرورياً وجود مخصص تقييم منفصل (تقدم لفقرة ٤٦ " الإرشادات المتعلقة بالتطبيق).

٢٨- في بعض الأحيان يتعلق التعويض بأصل أو التزام مستثنى من مبادئ الاعتراف أو لقياس . على سبيل المثال، التعويض قد يتعلق بـ التزام محتمل غير معترف به في تاريخ الاقتناء لأن قيمته المائلة غير قليلة للقياس بطريقة يعتمد عليها بصورة كلية في ذلك التاريخ . أو أن التعويض قد يتعلق على سبيل المثال، بأصل أو للزام، أحدهما ناتج عن مزاجيا عاملين 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 الخاصص تقييم الإدارة للقيمة الأصل التعويضي للحصول وأي فود تماقدية على مبلغ التعويض مرفق المقرة ٥٧ " إرشادات حول المعالجة لللاحقة للأصل التعويضي.

استثناءات على مبدأ القياس

الحقوق المعاد اقتنائها

٢٩- على المنشأة المقتنية قياس قيمة الحق المعاد اقتناءه والمعترف به كأصل غير ملموس على أساس العبرة لتعاقب المتبقية من العقد المتعلق بهذا الموضوع وبفرض للنظر عن قيام المشاركين في السوق بالأخذ في الاعتبار لتجديدات التعاقب المحتملة في تحديد قيمتها العادلة، وتقدم الفقرتين ٣٥ و ٣٦ " إرشادات متعلقة بتطبيق.

المدفوعات المبينة على الأسهم

٣٠- على المنشأة المقتنية قياس الالتزام أو أدلة حقوق الملكية المتعلقة بالمدفوعات المبينة على أسهم في المنشأة المقتناه أو تلك المتعلقة بإحلال نظام المنشأة المقتناه للمدفوعات المبينة على أسهم بنظام المنشأة المقتنية للمدفوعات المبينة على الأسهم وفقاً للطريقة الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) " المدفوعات المبينة على الأسهم " (بشير هذا المعيار إلى نتائج تلك الطريقة بمصطلح " القياس على أساس السوق لهذه المكافأة).

الأصول المحتفظ بها لغرض البيع

٣١- على المنشأة المقتنية قياس ما تم اقتنائه من الأصول غير المتداولة (لو لمجموعة (جاري لتخلص منها) والتي تم تبويبها على أنها محتفظ بها لغرض البيع في تاريخ الاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة للمحتفظ بها لغرض البيع و لعمليات غير مستمرة " بالقيمة العادلة نقص تكاليف البيع وفقاً للفقرات من ١٥ " إلى ١٨ " من ذلك المعيار.

الاعتراق و قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء ثقلوضية.

٢٢- على المنشأة المقتنية الاعتراف بالشهرة باعتبارها من تاريخ الاقتناء ويتم قياسها على أنها زيادة (أ) على (ب) مما يلي:

(أ) إجمالي:

(١) لمقابل المادي للمحول المقاس وفقاً لهذا المعيار، والذي يتطلب عامة فقيمة المعادلة في تاريخ الاقتناء

راجع لفقرة ٣٧)

و(٢) مبلغ أية حقوق لحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة و للمقاس وفقاً لهذا المعيار

و(٣) القيمة للمعادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق ملكية للمنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقاً في المنشأة المقتناة، وذلك في جميع الأحوال الذي يتم على مراحل (راجع الفقرتين ١١٠ و ٤٢٠).

(ب) صافي قيم الأصول المقتناة الفائلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تاريخ الاقتناء والتي تم قياسها وفقاً لهذا المعيار.

٢٣ في جميع الأعمال الذي يتبادل فيه المنشأتان للمقتنية والمقتناة (أو ملكيتها للمحليين) حقوق الملكية فقط، تكون القيمة المعادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء قليلة للقياس بطريقة يستند عليها أكثر من القيمة المعادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء. وإذا كان الأمر كذلك، على المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ قشيرة باستخدام قيمة المعادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء بدلاً من قيمة المعادلة لحقوق الملكية المعولة في تاريخ الاقتناء. ولتحديد مبلغ شهرة في جميع الأعمال الذي لا يتم فيه تحويل مقابل مادي، على المنشأة المقتنية استخدام قيمة المعادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة والمعادلة للتحديد باستخدام أساليب تقييم قسرية حوضاً عن القيمة المعادلة للمقابل المادي للمحول في تاريخ الاقتناء (الفقرة ٢٢ (أ) (١) و تقدم الفقرات من ٤٦ إلى ٤٩ الإرشادات المتعلقة بالتطبيق).

عملية انشراء ثقلوضية

٢٤- قد تقوم المنشأة المقتنية أحياناً بعملية شراء ثقلوضية والتي تمثل عملية لجميع أعمال يتجاوز فيه المبلغ في فقرة ٢٢ (ب) إجمالي المبالغ الفائلة للتحديد في فقرة ٢٢

(أ)، وفي حل استمرار تلك الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٦، على المنشأة المقتنية أن تعترف بالمكسب الناتج في الأرباح أو الخسائر في تاريخ الاقتناء، وتنسب المكاسب إلى المنشأة المقتنية.

٣٥- قد تحدث عملية الشراء للتفاوضية في جميع الأعمال الذي يعد بيعاً لضطراباً حيث يكون فيه البائع مكرهاً على القيام بالبيع - و بالرغم من ذلك قد ينتج عن استثناءات الاعتراف أو القياس لبعض القيود التي تم منقشها في الفقرات من ٣٢ إلى ٣١، الاعتراف بالمكسب (أو تغيير مبلغ المكسب المعترف به) في عملية الشراء التفاوضية.

٣٦- قبل الاعتراف بالمكسب من عملية شراء تفاوضية على المنشأة المقتنية إن تقوم بمراجعة ما إذا كانت قد قامت بتحديد كافة الأصول المقتنية وكافة الالتزامات والالتزامات المحتملة بشكل صحيح و أن تعترف بأي أصول أو التزامات إضافية تم تحديدها من تلك المراجعة، وعلى 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 / حقوق غير للسيطرة في المنشأة المقتناة، إن وجدت

و (ج) حقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقاً في المنشأة المقتناة في جميع الأعمال الذي يتم على مراحل

و (د) المقابل المادي المحوّل

وتهدف عملية المراجعة تلك إلى ضمان أن المقاييس تعكس بشكل صحيح أن كافة المعلومات متوفرة قد تم أخذها في الاعتبار في تاريخ الاقتناء.

المقابل المادي المحوّل

٣٧- يتم قياس المقابل المادي المحوّل في جميع الأعمال بالقيمة العادلة التي يتم حسابها على أنها مجموع القيم العادلة للأصول المعولة بمعرفة المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء، والالتزامات التي تتحملها المنشأة المقتنية لملكي المنشأة المقتناة السابقين بالإضافة إلى حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المقتنية . (و بالرغم من ذلك، لأي جزء من نظم مدعوات المنشأة المقتنية على أساس الأسهم وقتي تمت مبادلتها مع المكافآت التي يحتفظ بها موظفو المنشأة المقتناة والمدرجة هي المقابل المادي المحوّل في جميع الأعمال سوف يتم قياسه وفقاً للفقرة ٣٠، وليس وفقاً للقيمة العادلة .) (و تضم الأمثلة المتعلقة بالأشكال الممكنة للمقابل المادي كل من لتعبئة و غيرها من الأصول الأخرى

أو كيان تحاري أو شركات تابعة للمنشأة المقنتية ، و مقبل ملاي محتمل وكليات حقوق ملكية للعادية أو لامتازة والخيارات والضمائم وحقوق أعضاء المنشآت التشاركية Mutual Entity .

٢٨- يشمل المقابل المادي لمحول أصول أو التزامات المنشأة المقنتية التي لديها قيم دفترية مختلفة عن قيمتها للعائلة في تاريخ الاقتناء (على سبيل المثال، الأصول ذات الطبيعة غير التنفيذية أو كيان تجاري للمنشأة المقنتية) ، وفي هذه الحالة على المنشأة المقنتية إعداد قياس الأصول أو الالتزامات المحولة بقيمتها للعائلة اعتباراً من بدء تاريخ الاقتناء والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر، إن وجدت، في الأرباح أو الخسائر، وبالرغم من ذلك، أحياناً ينفي الأصول أو الالتزامات المحولة بعد تجميع الأعمال ضمن المنشأة لمجموعة (على سبيل المثال، بسبب تحويل الأصول أو الالتزامات إلى المنشأة المقنتية وليس ملكيتها السابقين) وذلك تحتفظ بالمنشأة المقنتية بالسيطرة عليها ، في تلك الحالة، على المنشأة المقنتية قياس تلك الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية مباشرة قبل تاريخ الاقتناء ومن لا تعترف بالربح أو الخسارة على الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد تجميع الأعمال في الربح أو الخسارة.

للمقابل المادي المحتمل

٢٩ المقابل المادي الذي تحوله المنشأة المقنتية في مقابل المنشأة المقنتية يشمل أي أصل أو التزام بشئ من فترتيات المتعلقة بمقابل مادي محتمل (راجع لفقرة ٢٧) ، وعلى المنشأة المقنتية الاعتراف بقيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل في تاريخ الاقتناء كجزء من المقابل المادي لمحول في مقابل المنشأة المقنتية.

٤٠- على المنشأة المقنتية تريب الالتزام بدفع المقابل المادي المحتمل كالتزام لو حقوق ملكية على أساس تعريفات الخاصة بإداء حقوق الملكية والالتزام المالي في الفقرة ١١ من محيز المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية - العرض" أو غيره من المعايير الأخرى السارية من معايير المحاسبة المصرية . وعلى المنشأة المقنتية تبويب حق إعادة لمقابل المادي لمحول سلفاً كأصل إذا تم استيفاء الشروط المحددة وتقدم لفقرة ٥٨ الإرشادات المتعلقة بالمعالجة فلاحقة للمقابل المادي المحتمل.

إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال

تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل

٤١- تلك المنشأة المقنتية أحبناً السيطرة على منشأة المقنتية التي احتفظت فيها بحقوق ملكية قبل تاريخ الاقتناء مباشرة . على سبيل المثال، تحتفظ المنشأة أ في ٣١ ديسمبر

٢٠٠٦ نسبة ٣٥ % من حقوق الأقلية / الحقوق عبر السيطرة المنشأة بـ . وفي ذلك التاريخ، تخري المنشأة أ حقوق إضافية بسبة ٤٠% في المنشأة ب مما يعطيها سيطرة على المنشأة ب . وبشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها تجميع أعمال الذي يتم على مراحل، ويشتر إليها أحياناً على أنها الاقتناء على خطوات.

٤٢ في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، على المنشأة المقتنية إبداء قهس حقوق الملكية التي تحتفظ بها مملوفاً في المنشأة المقتناة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء والاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجد، في بقود الدخل للشامل الآخر . وقد تكون المنشأة المقتنية قد اعترفت في الفترات المالية السابقة بالتغيرات في قيمة حقوق ملكيتها في المنشأة المقتناة في بقود قائمة الدخل للشامل الأخرى ، وإذا كان ذلك هو الوضع، يتم الاعتراف بالمبلغ الذي تم الاعتراف به في بقود الدخل للشامل الأخرى على نفس الأسس كما هو متطلب في حل عيلم المنشأة المقتنية مباشرة ببيع حقوق الملكية المحتفظ بها مسبقاً.

تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي

٤٣- قد تملك المنشأة المقتنية أحياناً سيطرة على المنشأة المقتناة دون تحويل المقابل المادي وتطبيق طريقة الاقتناء في معالجة تجميع الأعمال على عمليات التجميع تلك ، وتتضمن هذه الظروف:

- (أ) المنشأة المقتناة تميد شراء عدد كاف من أسهمها لمستثمر حتى (المنشأة المقتنية) للحصول على السيطرة.
- (ب) حقوق حق الرفض للأقلية التي سابقاً كانت دون تملك المنشأة المقتنية السيطرة على المنشأة المقتناة والتي 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 مقيلاً مادياً للسيطرة على المنشأة المقتناة ولا تحتفظ بحقوق الملكية في المنشأة المقتناة سوا ، في تاريخ الاقتناء أو في تاريخ سلق ، ومن الأمثلة على تجميع الأعمال التي تتم فقط من خلال عقد صم كيكيين تجاريين معا من خلال ترتيب معين.

٤٤- في تجميع الأعمال الذي يتم فقط بعقد ، على المنشأة المقتنية أن تتسب لمالكي المنشأة المقتناة مبلغ مادي أصول المنشأة المقتناة المعترف بها وفقاً لهذا المعيز . أي أن حقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي تحتفظ بها أطراف غير المنشأة المقتنية هي من حقوق أقلية / حقوق غير سيطرة في القوائم المالية للمنشأة المقتنية بعد التجميع حتى لو نتج

عن ذلك أن كالة حقوق الملكية في المنشأة المقتناة تنسب إلى حقوق الحصر غير المسيطرة.

فترة القياس

٤٥- إذا لم تكتمل المعالجة المبدئية لتجميع الأعمال في نهاية فترة المالية التي يحدث فيها تجميع على المنشأة المقتناة فإن تثبيت في قوائمها المالية المبالغ المؤقتة للبيود التي لم تكتمل معالجتها وخلال فترة القياس، على المنشأة المقتناة القيام بتعديل بأثر رجعي المبالغ المؤقتة المعترف بها في تاريخ الاقتناء لتمكّن المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي لو علمت، لكانت على قياس المبالغ المعترف بها منذ ذلك التاريخ. وعلى المنشأة المقتناة أيضاً أثناء فترة القياس الاعتراف بالأصول أو الالتزامات الإضافية إذا تم الحصول على معلومات جديدة تتعلق بالحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي، لو علمت، لتفج عنها الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات منذ ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول المنشأة المقتناة على المعلومات التي تبحث عنها والمنطقة بالحقائق والظروف القائمة منذ تاريخ الاقتناء أو عند معرفتها بحجم القدرة على الحصول على معلومات أخرى. وبالرغم من ذلك، ينبغي ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاقتناء.

٤٦- فترة قياس هي فترة ما بعد تاريخ الاقتناء والتي خلالها تقوم المنشأة المقتناة بتعديل المبلغ المؤقتة المعترف بها لغرض تجميع الأعمال. وتوفر فترة القياس وقتاً معقولاً للمنشأة المقتناة للحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي اعتباراً من تاريخ الاقتناء وفقاً لمتطلبات هذا المعيار:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات والالتزامات المحتملة و لية حقوق قليلة / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة

و(ب) المقابل المادي لتحول المنشأة المقتناة لو أو قيمة أخرى مستخدمة في قولن الشهرة.

و(ج) في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، حقوق الملكية المستتقة بها مسبقاً للمنشأة المقتناة في المنشأة المقتناة.

و(د) الشهرة الناتجة أو المكسب من عينة شراء تفاوضية.

٤٧- على المنشأة المقتناة أن تأخذ في الاعتبار كافة عوامل المنطقة بتمديد ما إذا كانت لمعلومات التي تم الحصول عليها بعد تاريخ الاقتناء قد ينتج عنها تعديل في المبلغ المؤقتة المعترف بها لو إذا ما نتجت تلك المعلومات عن أحداث وقعت بعد تاريخ الاقتناء. وتشمل العوامل لمالية:

تاريخ الحصول على المعلومات الإضافية وإذا ما كُنَّ بإمكان المنشأة المقتنية تحديد سبب إجراء تعديل على المبالغ المؤقتة - وعلى الأرجح أن المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء تعكس ظروف واقعة 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 للعلة، فإن بيع أصل إلى طرف ثالث بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء بقيمة تختلف جوهرياً 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 لمؤقت المعترف به كأصل (الالتزام) قابل للتحديد من خلال النقص (زيادة) في الشهرة - وبالرغم من ذلك، فاحتمالاً قد تؤدي المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها أثناء فترة تقييم إلى تعديل على المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام. أمثلة: تكون المنشأة المقتنية قد تحملت التزاماً يدفع مقابل الأضرار المتعلقة بحدث في أحد مرافق المنشأة المقتناة والمغطى كله أو جزئاً منه ببوليصة تأمين للمنشأة المقتناة. وإذا حصلت المنشأة المقتنية على معلومات جديدة خلال فترة التقييم عن القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لذلك الالتزام، فإن التعديل على تسيرة النتائج من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للالتزام يلغي (كثيراً أو جزئياً) التعديل المقابل للشهرة الناتجة من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به لتدبينية المطلوبة من شركة التأمين.

٤٩- خلال فترة التقييم، على المنشأة المقتنية أن تعترف بالتعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن معالجة جميع الأعمال تم استيفائها في تاريخ الاقتناء. وعليه على المنشأة المقتنية مراجعة الاعتراف بالمعلومات المفارقة للفترة السليقة للمعرضة في الفوائض المالية عند الحاجة بما فيها إجراء أي تغيير في الإهلاك أو الاستهلاك أو أي مؤثرات أخرى على الدخل المعترف بها لاستكمال للمعالجة المبدئية.

٥٠- على المنشأة المقتنية بعد انتهاء فترة التقييم مراجعة المعالجة المحاسبية لتجميع الأعمال فقط لتصحيح أي خطأ وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

٥١- قد توجد علاقة أو ترتيب قائم مسبقاً افر قبل بدء مفاوضات تجميع الأعمال بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة. أو قد يبدأ ترتيباً فيما بينهما خلال المفاوضات يكون منفصل عن تجميع الأعمال. وفي كلا الحالتين، على المنشأة المقتنية أن تحدد أية مبالغ لا تعتبر جزءاً مما تملكته المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو ملكها

السابقين) في تجميع الأصول، مثل أي مبلغ لا تمتز جزءاً من موفقة للمنشأة المقتناة .
وعلى المنشأة المقتناة أن تعترف فقط بجزء من تطبيق طريقة الاقتناء بالمقابل
المادي المحول للمنشأة المقتناة والأصول المقتناة والالتزامات المقتناة في مقابل
المنشأة المقتناة، ويتم معالجة المعاملات المنفصلة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية
ذات العلاقة.

٥٢- لمعاملة المنفصلة ، هي تلك المعاملة التي ابتدأتها المنشأة المقتناة أو مملكتها، أو بدأت
لها لصالح المنشأة المقتناة أو المنشأة الممجة وليس لصالح المنشأة المقتناة أو
(مملكتها السابقين) قبل التجميع فيما يلي أمثلة على المعاملات المنفصلة التي لا يتم
أدراجها في تطبيق طريقة الاقتناء:

(أ) للمعاملة التي تكون لشوكة علاقات قائمة سابقاً بين المنشأة المقتناة 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
المقتناة لمعريضة بالاقتناء.

تقدم الفقرات من ٥٠ إلى ٦٢ الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

للتكاليف المتعلقة بالاقتناء

٥٣- لتكاليف المتعلقة بالاقتناء هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المقتناة لتنفيذ جميع
الأعمال، وتشمل تلك التكاليف رسوم البحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية
والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الإدارية والتكاليف
الإدارية المصروفة بما فيها تكاليف إنشاء إدارة دخلية للاقتناء، ورسوم تسجيل وإصدار
الأوراق المالية للمديونيات وحقوق الملكية . وعلى المنشأة المقتناة أن تعالج تلك التكاليف
المرتبطة بالاقتناء كمصرفات في فترات التي يتم فيها تحمل التكاليف واستلام الخدمات
بالاستثناء واحد، يتم الاعتراف بتكاليف إصدار الأوراق المالية مقابل المديونية أو لحقوى
لملكية . وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية لأرقام ٢٥٠ و ٢٦٠.

القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية

٥٤- بشكل عام، على المنشأة المقتناة لاحقاً أن تقيس وتعالج الأصول المقتناة والالتزامات
والالتزامات المقتناة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية المصدرة في جميع
الإصول وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى المطبقة على تلك البنود وفقاً

لطبعتها . و برغم من ذلك، يوفر هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بالقياس اللاحق والمعالجة لما يلي من الأصول للمقننة والالتزامات والالتزامات المحتملة أو التي تم تحملها ولديك حقوق الملكية المصدرة في تجميع الأعمال:

(أ) الحقوق المعد لقتاؤها

و(ب) الالتزامات المحتملة المعترف بها في تاريخ الاقتناء

و(ج) الأصول التعويضية.

و(د) المقابل المادي المحتمل.

وتنص الفقرة ٦٤ "٦٤" الإرشادات المتعلقة بالتنطبق.

الحقوق المعد لقتاؤها

٥٥- لحق المعد لقتاؤها ولعترف بها كأصل غير ملموس يتم استهلاكها خلال الفترة لتمتددة الممتدة من المعد الذي تم فيها منح الحق . وتقوم المنشأة الممتدة التي تباع الحق المعد لقتاؤها لطرف ثالث لاحقاً بالأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عند تحديد مكسب أو خسارة البيع.

الالتزامات المحتملة

٥٦- بعد الاعتراف المبدئي وإلى أن يتم تسوية الالتزام أو إنقائه أو انتهاء ذلك الالتزام، على المنشأة الممتدة قياس الالتزام كمحتمل فدي ثم الاعتراف به في تجميع الأعمال ب (أ) لو (ب) انتهاء أيهما أعلى:

(أ) القيمة التي كان يجب الاعتراف بها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)

و(ب) القيمة المعترف بها مبدئياً نقصاً - عند اللزوم - الاستهلاك التراكمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

لا يطبق هذا المتطلب على العقود التي تمت مصلحتها محاسبياً وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

الأصول التعويضية

٥٧- في نهاية كل فترة مالية لاحقة لتاريخ القوائم المالية على المنشأة الممتدة قياس الأصل التعويضي الذي تم الاعتراف به في تاريخ الاقتناء على نفس الأسس المطبق على الالتزام أو الأصل الذي تم تعويضه، لختين في الاعتبار لجة قيود تعاقبية على قيمته، وللأصل التعويضي الذي لم يتم قياسه لاحقاً بقيمته المعادلة، يخصص لتقييم الإدارة لفاضية الأصل التعويضي للحصول، وعلى المنشأة الممتدة إلغاء الاعتراف بالأصل التعويضي فقط عندما تقوم بتحصل الأصل أو تبينه أو تفقد الحق فيه.

المقابل المادي المحتمل

٥٨- بعد تاريخ الاقتناء قد تطرأ بعض للتغيرات في القيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل المعترف به من قبل المنشأة للمقتنية 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 وفقاً للقرارات من ٤٥ إلى ٤٩ ، و من ناحية أخرى، فالتغيرات الناتجة عن أحداث ما بعد تاريخ الاقتناء مثل تحقيق أرباح مستهدفة أو الوصول إلى سعر محدد للسهم أو الوصول لمرحلة معينة في مشروع للبحث ولتطوير لا تعتبر تعديلات فترة القياس. و على المنشأة لمقتنية القيام بمعالجة لتغيرات في قيمة العدة للمقابل المادي المحتمل والتي لا تعتبر تعديلات لفترة القياس كما يلي:

(أ) المقابل المادي المحتمل الذي تم تربيته كحقوق ملكية لا يتم إعادة قياسه ويتم معالجة النسوية فلاحظة له ضمن حقوق الملكية.

(ب) المقابل المادي المحتمل الذي تم تربيته كإصدار 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 للخسائر أو في بنود الدخل الشامل الأخرى وفقاً للمعيار المصري رقم (٢٦).

(٢) ليست ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) يتم معالجته وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الملائمة.

الإفصاحات

٥٩- على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة جميع الأعمال وفتره للمالي الذي يحدث إما:

(أ) خلال الفترة المالية الحالية

(ب) بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية.

٦٠- لتحقيق الغرض من فقرة ٥٩ ، على المنشأة للمقتنية أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرات من أ٦ إلى أ٦٦.

٦١- على المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في الفترة المالية الحالية والعريضة بتجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو الفترات المالية السابقة.

٢٢- لتحقيق الهدف من الفقرة ١٠٠، على المنشأة المفتلة أن تتصح عن المعلومات المحددة في الفقرة ٦٧.

إذا لم تحقق الإفصاحات المحددة التي يقتضيها هذا المعيار أو معايير المعاسبة المصرية الأخرى الأهداف الواردة في الفقرتين ٥٩ و ٦١ على المنشأة المفتلة أن تتصح عن أية معلومات إضافية لازمة لتحقيق تلك الأهداف.

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه .
**عمليات تجميع الأصول في المنشآت تحت السيطرة الواحدة (تطبيق
 الفقرة ٢ (ج))^(١)**

أ١- لا يسري هذا المعيار على عمليات تجميع أعمال المنشآت أو أنشطة الأعمال تحت السيطرة الواحدة. وعملية تجميع الأصول المتعلقة بمنشآت أو أنشطة أعمال تخضع لسيطرة واحدة هو عملية تجميع أعمال تخضع فيها جميع المنشآت محل التجميع أو للشركات بصفة مطلقة لسيطرة نفس الطرف أو الأطراف قبل أو بعد عملية التجميع ولا تكون هذه السيطرة مؤقتة.

أ٢- ينظر إلى أية مجموعة من الأفراد على أنها طرف محيطر على المنشأة عندما يكون لدى هذه المجموعة مجتمعة بموجب ترتيبات تعاقدية القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة بفرض الحصول على المبالغ الاقتصادية من أنشطة المنشأة ، وبالتالي لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار للتجميع الذي فيه يكون لدى نفس مجموعة الأفراد مجتمعين القدرة لمطالبة بموجب ترتيبات تعاقدية في التحكم في السياسات المالية والتشغيلية فكلية بصفة بكل منشأة من المنشآت محل التجميع لغرض الحصول على منافع من أنشطتها ، وعندما لا تكون هذه القدرة المطلقة الجماعية لهذه المجموعة مؤقتة.

أ٣- من الممكن أن تخضع المنشأة لسيطرة فرد أو مجموعة من الأفراد يتصرفون مجتمعين بموجب ترتيب تعاقدية، وقد لا يخضع هذا الفرد أو هذه المجموعة من الأفراد لعمليات إصدار القوائم المالية بموجب معايير المحاسبة المصرية ، وبالتالي ليس من الضروري أن تخرج المنشآت محل التجميع كجزء من نفس القوائم المالية المجمعة الخاصة بعملية تجميع الأعمال حتى يتم اعتبارها منشآت تخضع لسيطرة واحدة.

أ٤- 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 لتجميع كمشاة 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 ٣٠)

أ٥- يعرف هذا المعيار تجميع الأعمال على أنه معاملة أو حدث آخر تحصل من خلاله المنشأة المقتنية على سيطرة على واحد أو أكثر من نشاط الأعمال . وقد تحصل المنشأة المقتنية على سيطرة 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 الأنشطة الأصل).

أو (ب) من خلال تحمل الإقتضات.

أو (ج) من خلال إصدار حقوق ملكية.

أو (د) من خلال توفير أكثر من نوع من المقابل المادي.

أو (هـ) دون تحويل للمقابل المادي بما في ذلك عن طريق العقد فقط (راجع للفقرة ٤٣).

أ٦- 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 مندمجة قانوناً في المنشأة المقتنية.

أو (ب) أن تنقل منشأة محل لتجميع صافي أصولها، أو ينقل ملكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة أخرى محل لتجميع أو لملكها.

أو (ج) أن تنقل كافة المنشآت محل التجميع صافي أصولها أو ملكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة جديدة للناسيس (فيشار إليها أحياناً معاملة دمج أو معاملة تجميع).

أو (د) أن تمتلك مجموعة من المالكين السابقين لإحدى المنشآت محل التجميع للسيطرة على المنشأة محل التجميع.

تعريف الأعمال (تطبيق الفقرة ٣٠)

أ٧- تتكون الأعمال من مدخلات وعمليات تطبق على هذه المدخلات والتي لها القدرة على تحقيق نتائج، وبالرغم من أنه عادة ما يكون لدى أنشطة الأعمال نتائج، إلا أن هذه النتائج ليست مطلوبة لمجموعة متكاملة لتزويها لتصبح نشاط أعمال وتعرف العناصر الثلاثة لنشاط أصل في الآتي :

(أ) المدخلات: أي مورد اقتصادي يولد، أوله فائدة على توليد ناتج 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 على استخدام المواد اللازمة أو الحقوق أو الموظفين للضرورة.

(ب) العملية: أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو ميثاق أو فائدة تولد أو فائدة على 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 نفوى لعملية المنظمة التي تنتج بالمهارات والجهود اللازمة وتكبح القواعد والمواثيق يمكن أن توفر العمليات اللازمة التي يمكن تطبيقها على المدخلات للحصول على مخرجات عمليات المحاسبة وإصدار الفواتير والأجور والأنظمة الإدارية الأخرى لا تعتبر عادة عمليات مستخدمة في الحصول على المخرجات.

(ج) المخرجات: هي نتيجة المدخلات والعمليات المطبقة على تلك المدخلات والتي تحقق أو قادرة على تحقيق عائد على شكل توريدات أو تخفيض للتكاليف أو أية منافع اقتصادية أخرى مباشرة للمستثمرين أو المالكين والأعضاء أو المشاركين.

أ٨- تتطلب المجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول لكي يعمل إجرائها وإدارته لتحقيق الأهداف المحددة - عنصرين هامين هما المدخلات وعمليات تطبيق على تلك المدخلات ويعملوا معا أو يمكن استخدامهم في توليد المخرجات. وبالرغم من ذلك، لا تحتاج أنشطة الأعمال إلى إدراج كلفة المدخلات أو العمليات التي يستخدمها قطاع 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.

أ٩- تختلف طبيعة عناصر نشاط الأعمال باختلاف الصناعة وهيكل عمليات المنشأة (الأنشطة)، بما في ذلك مرحلة نمو المنشأة. وعالما ما تكون لأنشطة الأعمال القائمة عدة أنواع من المدخلات والعمليات والمخرجات، بينما غالبا ما يكون للأنشطة الجديدة القليل من المدخلات والعمليات وأحيانا مخرج واحد فقط (منتج) - وتقريبا يكون لدى كلفة أنشطة الأعمال للقراسات إلا أن وجود القراسات لا يعتبر شرطاً لوجود نشاط أعمال.

أ١٠- قد لا يكون لدى مجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول مخرجات في مرحلة قنمو ، وإن لم يكن قنمو فتمتشاء المقتنية أن تأخذ في الاعتبار عوامل أخرى لتعديد ما إذا كانت هذه المجموعة تمثل نشاط أعمال . هذه العوامل تشمل ولكنها لا تقتصر على ، ما إذا كانت المجموعة:

(أ) قد بدأت للتخطيط للأنشطة الرئيسية.

و (ب) لديها موظفين ، وملكية فكرية ومدخلات وعمولات أخرى يمكن تطبيقها على هذه المدخلات.

و (ج) لديها قنمو تفويض خطة لإنتاج مخرجات.

و (د) فائرة على الوصول للملاء الذين سيشترون للمخرجات.

لا حاجة لوجود كافة تلك العوامل لمجموعة متكاملة معينة من الأنشطة والأصول في مرحلة النمو للتأهل كنشاط أعمال.

أ١١- يتوقف تحديد ما إذا كانت مجموعة الأصول والأنشطة تمثل أصلاً أم لا على إذا ما كانت المجموعة المتكاملة قادرة على أن تنظم و تدارك أعمال من قبل المشاركين في السوق . وبذلك، قلن نقيم ما إذا كانت مجموعة معينة تمثل عمل تجاري لملأ ، لا يتعلق إذا ما قام البائع بتشغيل المجموعة كعمل تجاري أو إذا ما هدفت المنشأة المقتنية إلى تشغيل المجموعة كنشاط أعمال .

أ١٢- في غياب التليل 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 ٦٦ و ٧٠)

أ١٣- ينبغي استخدام إرشادات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "لقوائم المالية المجمعة" في تحديد المنشأة المقتنية وهي المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشأة المقتنية . وإذا حدث تجميع أصلي ولم توضح إرشادات تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أي من المنشآت محل التجميع هي المنشأة المقتنية، ينبغي الأخذ في الاعتبار للعوامل الواردة في فقرات من ١٤ إلى ١٨ "إجراء ذلك التعديد.

أ١٤- في تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال تحويل النقدية أو غيرها من الأصول لو من خلال تحمل الالتزامات، عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي التي تقوم بتحويل النقدية أو غيرها من الأصول أو بتحمل الالتزامات.

أ١٥- في جميع الأحوال 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 جميع الأحوال والتي عادة ما تسمى "عمليات الاقتناء العكسي" تكون فيه المنشأة المصدرة هي المنشأة المقتناة ، وتقدم فقرات من أ١٩ إلى أ٢٧ الإرشادات المتعلقة بمعالجة عمليات الاقتناء العكسي . كما ينبغي الأخذ في الاعتبار الحفاظ والظروف المرتبطة بالموضوع عند تحديد المنشأة المقتنية في جميع الأحوال الذي يتم من خلال مبادلة حقوق الملكية، وتشمل:

(أ) حقوق التصويت للمنية في المنشأة لمجموعة بعد جميع الأعمال - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي المنشأة لمجموعة التي يحتفظ أو يحصل مالكوها كمجموعة على الجزء الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المجموعة . وعند تحديد أي مجموعة من المالكين تحتفظ أو تحصل على الجزء الأكبر من حقوق التصويت، على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار وجود أي ترتيبات خاصة أو غير عادية للتصويت والاختلافات والضمانات أو الأوراق المالية القابلة للتحويل.

(ب) وجود حقوق تصويت كبيرة للأقلية في المنشأة لمجموعة ولم يكن لدى أي ملك آخر لمجموعة مالكين آخرين حقوق تصويت هامة - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجموعة والتي يملكها أو لمجموعة منظمة من مالكيها أكبر حقوق تصويت للأقلية في المنشأة لمجموعة.

(ج) تشكيل مجلس إدارة المنشأة لمجموعة - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجموعة والتي يحتفظ مالكيها بالقدرة على ترشيح أو تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة في المنشأة لمجموعة.

(د) تشكيل الإدارة العليا للمنشأة المجموعة - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجموعة والتي تسيطر إدارتها (السلفة) على إدارة المنشأة لمجموعة.

(هـ) شروط مبادلة حقوق ملكية - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت لمجموعة التي تدفع علاوة إصدار بالإضافة إلى القيمة المعادلة لحقوق الملكية قبل التجميع في المنشأة أو المنشآت لمجموعة الأخرى.

أ١٦- عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت لمجموعة والتي يكون حجمها نسبياً (يتم قياسه على حدين فمثلاً الأصول أو الإيرادات أو الربح) أكبر بشكل ملحوظ من المنشأة أو المنشآت لمجموعة الأخرى.

أ١٧- في تجميع الأعمال الذي يضم أكثر من منشقين، رجلا تحديد المنشأة المقتنية، يجب الأخذ في الاعتبار - من بين أمور أخرى - أي من المنشآت محل التجميع بذلت تجميع الأعمال بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت محل التجميع.

أ١٨- ليس بالضرورة أن تكون المنشأة الجديدة التي تشكلت لإتساع تجميع الأعمال هي المنشأة المقتنية، فإذا تأسست منشأة جديدة لإصدار حقوق ملكية لإتساع 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 أ١٣ إلى أ١٧. وبخلاف ذلك، قد تكون المنشأة المقتنية هي المنشأة الجديدة التي تحول للنفذية أو غيرها من الأصول أو تتحمل الالتزامات كمقابل مادي.

عمليات الاقتناء العكسي

أ١٩- يحدث الاقتناء العكسي عندما يتم تحديد المنشأة التي تصدر الأوراق المالية (المنشأة المقتنية قانوناً) على أنها هي المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية وفقاً للإرشادات المبينة في الفقرات من أ١٢ إلى أ١٨. ويجب أن تكون المنشأة التي تم الحصول على حقوق ملكيتها (المنشأة المقتناة قانوناً) هي المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية ويتم اعتبار المعاملة اقتناء عكسياً، مثلاً تحدث الاقتناءات العكسية أحياناً عندما ترغب منشأة أعمال خلسة في أن تصبح منشأة عامة لكنها لا ترغب في تسجيل أسهم ملكيتها في البورصة لتحقيق ذلك، على المنشأة الخاصة أن ترتب قيام 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 أ١٣ إلى أ١٨ 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 أن ينطبق تعريف نشاط الأعمال على المنشأة المقتناة محاسبياً نعالج هذه العملية على أنها اقتناء عكسي، وينطبق كافة مبادئ الاعتراف والفيس في هذا المعيار، بما فيها متطلبات الاعتراف بالشهرة.

قياس المقابل المالي المحوّل

أ٢٠- في الاقتناء للعكسي، لا تصدر المنشأة "لمقتنية محاسبيا" أي مقابل مالي للمنشأة المقتناة، وبدلاً من ذلك، عادة ما تصدر المنشأة لمقتناة محاسبيا لسهم حقوق ملكية ملكي منشأة "لمقتنية محاسبيا" ولذلك، فقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للمقابل المالي الذي يحوله المنشأة "لمقتنية محاسبيا" مقابل حقوقها في المنشأة "لمقتناة محاسبيا" تكون مبنية على أساس حصص حقوق الملكية فتي كانت المنشأة لتابعة قانوناً ستقوم بإصداره الإعطاء الملكي للمنشأة الأم قانوناً بنص نسبة حقوق الملكية في المنشأة المجمعة فنتيجة عن الاقتناء للعكسي، ويمكن استخدام القيمة للعائلة لحصص حقوق الملكية فتي أحسنت بتلك الطريقة، على أنها القيمة للعائلة للمقابل المالي للمحوّل في مقابل المنشأة المقتناة.

إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة

أ٢١- يتم إصدار القوائم المالية المجمعة بعد الاقتناء للعكسي باسم المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة لمقتناة محاسبياً) على أن يرد في الإيضاحات لها استكمال القوائم المالية للشركة "لتابعة قانوناً" (الشركة لمقتنية محاسبياً)، مع تعديل واحد وهو إجراء تعديل يؤثر رجعي على معالجة رأس المال القانوني للمنشأة المقتناة ليظهر رأس المال القانوني للمنشأة "لمقتناة محاسبياً"، هذا التعديل مطلوب ليعكس رأسمال منشأة "الأم قانوناً" (المنشأة لمقتناة محاسبياً) ، ويتم تعديل "الأرقام للمعارنة المعروضة في تلك القوائم المالية المجمعة أيضاً بالتأثير رجعي لتعكس رأس المال القانوني للشركة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً).

أ٢٢- نظراً لأن القوائم المالية المجمعة هذه تمثل استكمالاً للقوائم المالية للشركة "لتابعة قانوناً"، فيما عدا هيكل رأس المال ، فإن القوائم المالية للمجموعة تعكس:

- (أ) أصول و التزامات المنشأة "لتابعة قانوناً" (المنشأة لمقتنية محاسبياً) معترف بها ومقاسة ضمن القوائم المالية للمجموعة ومقاسة بقيمتها لفقرية قبل عملية لتجميع .
- (ب) أصول و التزامات المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة لمقتناة محاسبياً) معترف بها ومقاسة وفقاً لهذا المعيار .
- (ج) لرصدة الأرباح المرحلة و غيرها من لرصدة حقوق ملكية المنشأة التابعة قانوناً (المنشأة المقتنية محاسبياً) قبل عملية لتجميع .

(د) المبلغ المعترف به كحقوق ملكية مصدرة في القوائم المالية لمجموعة بالإضافة حقوق الملكية المصدرة الخاصة بالمنشأة التابعة قانوناً (المنشأة المقتنية محاسبياً) والقائمة قبل التجميع مباشرة إلى القيمة المعللة للمنشأة الأم قانوناً (المنشأة المفتاة محاسبياً) للزيادة المحدد وفقاً لهذا المعيار، إلا أن هيكل حقوق الملكية (عدد و نوعية حقوق الملكية المصدرة) بعكس هيكل حقوق الملكية للشركة الأم قانوناً (المنشأة المفتاة محاسبياً) ويتضمن ذلك حقوق الملكية المصدرة من المنشأة الأم قانوناً لإتمام عملية التجميع، وبالتالي يتم إعادة توزيع هيكل حقوق ملكية المنشأة التابعة قانوناً (الشركة المقتنية محاسبياً) باستخدام معدل التبادل الواردة بالتفصيل الاقتداء ليمكس عدد أسهم منشأة الأم قانوناً (الشركة المقتناة محاسبياً) المصدرة في عملية الاقتداء العكسي.

(هـ) القيمة الدفترية للأرباح المرحلة قبل التجميع وبغيرها من حقوق الملكية الأخرى لنسبة الأسهم الخاصة بالحقوق غير المسيطرة للمنشأة التابعة قانوناً (المنشأة المقتنية محاسبياً) كما هي موضحة في الفقرات ٢٣-٢٤ و ٢٤-٢٤.

حقوق الحصص غير المسيطرة

أ٢٣- في بعض عمليات الاقتداء العكسي، بعض ملكي المنشأة المفتاة قانوناً (المنشأة المقتنية محاسبياً) قد لا يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق الملكية في منشأة الأم قانوناً (المنشأة المفتاة محاسبياً). وتتم معاملة أصحاب الملكية هؤلاء كحقوق غير مسيطرة في القوائم المالية المجمعة للمعدة بعد الاقتداء العكسي. وذلك نظراً لأن ملكي المنشأة المفتاة قانوناً الذين لم يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق ملكية المنشأة المقتنية قانوناً لهم فقط حقوق في نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة المفتاة قانوناً وليس في نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة محل التجميع. ومن ناحية أخرى وعلى الرغم من أن المنشأة المقتنية قانوناً هي المنشأة المفتاة محاسبياً، فإن ملكي المنشأة المقتنية قانوناً لهم حقوق في نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة محل التجميع.

أ٢٤- يتم الاعتراف بأصول والتزامات المنشأة المفتاة قانوناً ويتم قياسها ضمن القوائم المالية المجمعة بقيمتها الدفترية قبل عملية تجميع الأعمال (راجع الفقرة ٢٣-٢٤). ولذلك فإنه في عملية التجميع العكسي تمثل للحقوق غير المسيطرة نسبة حقوق المساهمين غير المسيطرة في القيم الدفترية لصافي أصول المنشأة المفتاة قانوناً قبل عملية تجميع الأعمال حتى لو تم قياس حقوق غير ذوي السيطرة بقيمتها المعادلة في تاريخ الاقتداء في القوائم الأخرى.

نصيب السهم في الأرباح

أ٢٥- ملغدة.

أ٢٦- ملغدة.

أ٢٧- ملغدة.

الاعتراف بالصول معينة مقننة والتزامات معينة متكدة (تطبيق الفقرات من "١٠" الي "١٣")

عقد الإيجار التشغيلية

أ٢٨- ملغدة.

أ٢٩- ملغدة.

أ٣٠- ملغدة.

الأصول غير ملموسة

أ٣١- على المنشأة المقتنية أن تعرف - بشكل منفصل عن الشهرة - بالأصول غير ملموسة للمقتاة القابلة للتحديد في جميع الأعمال، ويكون الأصل غير المنموس قليلا للتحديد إذا انطبقت عليه شروط قابلية الفصل أو شروط التعاقد فقانوني.

أ٣٢- أن الأصل غير المنموس الذي تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني يكون قابل للتحديد حتى لو كان الأصل غير قابل للتحويل أو لفصل عن المنشأة لمقتاة أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى. على مبول المثال:

(أ) تساجر المنشأة للمقتاة مصنعاً بمرجب عقد تأجير تشغيلي بشروط تشغيلية مقارنة بشروط السوق وتتمتع 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 لتفرض البند أو بند مشابه له أصل غير منموس تطبيق عليه شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل من فصل عن الشهرة، حتى لو لم تستطع المنشأة المقتنية بيع أو نقل عقد الإيجار.

(ب) المنشأة المقتاة تمتلك وتدير محطة طاقة ، تعتبر رخصة تشغيل محطة الطاقة هي أصل غير ملموسي في شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى إذا كانت المنشأة المقتنية غير قادرة على البيع أو التحويل بشكل منفصل عن محطة للطاقة لمقتاة، ويمكن للمنشأة المقتنية الاعتراف بالقيمة المعجلة

لرخصة للتسعين وللقيمة المادلة لمحطة للطاقة كاصل منفرد لأغراض إعداد القوائم المالية أن كان العمر الإنتاجي لتلك الأصول متشابه.

(ج) تمتلك المنشأة المقتناة براءة لاختراع تقنية. قامت بترخيص البراءة للآخرين لاستخدامهم الحصري خارج السوق المحلي، مع تلقي نسبة معينة من الإيراد الأجنبي للمستقبلي في مقابل الرخصة. ينطبق على كل من براءة الاختراع والتفاتيح الترخيص شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة حتى لو كان من غير المملى بيع أو تبادل البراءة والرخصة ذو صلة بصورة منفصلة عن بعضها.

أ٢٣- شروط القابلية للتفصيل يعني أن يكون الأصل غير الملموس للمقتني يمكن فصله أو تقسيمه عن المنشأة المقتناة، أو بيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيرها أو مبادلتها سواء بمفرده أو مع عقد ذو صلة أو مع أصل قابل للتسديد أو التزام. وفي الأصل غير الملموس الذي تكون المنشأة المقتناة قادرة على بيعه، ترخيصه أو تبادلها بشئ آخر ذو قيمة بشروط الفصل حتى لو لم تكن المنشأة المقتناة تتوي ببيع أو ترخيصه أو تسديده. وفي الأصل غير الملموس للمقتني بشروط الفصل إذا كان هنا كمعاملات تبادل لهذا النوع من الأصل أو نوع مشابه له حتى لو كانت هذه المعاملات غير متكررة وبخض لتفكر عن شترالك المنشأة المقتناة فيها. مثلاً، للصلا وقوائم المشتركين يتم ترخيصها دورياً ويعني هذا بشكل عام أن قوائم العملاء للمقتناة تفي بشروط القابلية للفصل. وعلى الرغم من ذلك فإن قوائم العملاء المقتناة في عملية تجميع أعمال تفي بشروط قابلية للفصل إذا كانت شروط السرية أو أي اتفاقيات أخرى تمنع المنشأة من البيع أو التأجير أو غيرها من أشكال تبادل المعلومات عن عملاء المنشأة.

أ٢٤- الأصل غير الملموس غير قابل تفصيل بشكل فردي عن المنشأة المقتناة أو المحسنة، وفي شروط الفصل إن كان قابلاً للفصل مع عقد مرتبط أو مع أصل قابل للتسديد أو التزام.

الحقوق المملكتة لها

أ٢٥- كجزء من تجميع الأعمال. قد تسعيد المنشأة المقتناة حقاً منحتة في السابق في المنشأة المقتناة، لاستخدام أصل أو أكثر من أصول المنشأة المقتناة معترف بها لو غير معترف بها. ومن الأمثلة على مثل هذه الحقوق حق استخدام الاسم التجاري للمنشأة المقتناة بموجب اتفاقية حق امتياز أو حق استخدام تقنية غنية للمنشأة المقتناة

بموجب اتفاقية ترخيص تكنولوجي. بعد الحق للمعاد لقتناء أصل غير ملموس قابل للتحديد يُعترف به المنشأة المعقنية بشكل منفصل عن الشهرة، وتقدم الفقرة ٢٩* لمرشداً حول قياس الحق للمعاد لقتناء هو تقدم الفقرة ٥٥* لمرشداً عن المحاسبة كلاحقة للحق للمعاد لقتناء.

أ٣٦- إذا كانت شروط العقد التي تؤدي إلى إعلاء حق سبق لقتناء في صالح أو في غير صالح للمنشأة مغالطة بشروط لمعاملات الحالية لتسوق، يجب على المنشأة المعقنية الاعتراف بمكسب أو خسارة للتسوية، وتقدم الفقرة ٥٢* لمرشداً عن قياس مكسب أو خسارة تلك للتسوية.

جموع القوى العاملة المجمعة والبنود الأخرى غير القابلة للتحديد

أ٣٧- تقوم المنشأة المعقنية بإدراج الشهرة ضمن قيمة الأصل غير ملموس للمعاد لقتناء، والغير قابل للتحديد اعتباراً من تاريخ الاقتناء، على سبيل المثال، قد تسبب المنشأة المعقنية قيمة لوجود تشكيلة من القوى العاملة بما يسمح للمنشأة المعقنية بالاستمرار في تشغيل أعمال المنشأة للمفتاة من تاريخ الاقتناء، لأن تشكيلة القوى العاملة لا تمثل رأس المال الفكري للعملة الماهرة والمعرفة والخبرة التي يجلبها موظفو المنشأة المقتناء في مواقع عملهم، لأن القوى العاملة ليست أصلاً قابلاً للتحديد ليتم الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، وأي قيمة تسبب إليها تدرج ضمن الشهرة.

أ٣٨- كما تقوم المنشأة المعقنية بإدراج أي قيمة تسبب إلى بنود لا تتأهل كأصول ضمن الشهرة في تاريخ الاقتناء. على سبيل المثال، قد تسبب المنشأة المعقنية قيمة ما في عقود المشتة التي تفترض عليها الشركة المقتناء مع عملاء جدد مستقبليين في تاريخ الاقتناء، لأن تلك العقود المحتملة ليست أصولاً بعد ذاتها في تاريخ الاقتناء، لأن المنشأة المعقنية لا تعترف بها بشكل منفصل عن الشهرة، كما لا ينبغي على المنشأة المعقنية لاحقاً إعادة تبويب قيمة تلك العقود من شهرة لأهل أحداث تقع بعد تاريخ الاقتناء، وعلى الرغم من ذلك على المنشأة المعقنية تقييم للحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع مباشرة بعد الاقتناء لتحديد ما إذا كان هناك أصل غير ملموس من ضمن دليل للاعتراف به في تاريخ الاقتناء.

أ٣٩- بعد الاعتراف الأولي، على المنشأة المعقنية أن تعالج الأصول غير الملموسة للمفتاة في جميع الأعمال، وفقاً لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة". وعلى الرغم من ذلك وكما هو موضح في الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) فإن المعالجة المحاسبية لبعض الأصول غير الملموسة للمفتاة بعد الاعتراف الأولي يتم بالرجوع إلى معايير المحاسبة المصرية الأخرى.

أ٤٠- تحد شروط العقلية للتحديد ما إذا تم الاعتراف بالأصل غير المعلوم من فصل من الشهرة . وعلى الرغم من ذلك لا تقدم تلك الشروط إرشادا لقياس القيمة العادلة للأصل غير المعلوم ولا تفيد الافتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للأصل غير المعلوم . علي سبيل المثال، تأخذ المنشأة المفتية في اعتبارها الافتراضات التي يراجعها المشاركون في السوق مثل توقعات تجديد عقود في المستقبل في فينس القيمة للعائلة . وليس من الضروري لتجديدات نفسها أن تكون بشروط القابلة للتحديد . (ومع هذا راجع الفقرة ٢٩٩، التي تصنع لستثناء لبدء قياس القيمة للعائلة لتعقيد المعاد اقتناء والمعرف بها في جميع الأصول). وتقدم الفقرتين ٣٩٠ و ٣٧٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) إرشادا عن تحديد ما إذا كان يجب دمج الأصول الغير ملموسة في بند منفرد مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة.

قياس القيمة للعائلة لأصول معينة قابلة للتحديد وحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة (تطبيق الفقرات ١٨٠ و ١٩٠)

أصول بتدفقات نقدية غير مؤكدة (مخصصات للتقييم)
أ٤١- علي المنشأة المفتية أن لا تعرف بمفهوم تقييم منفصل - اعتبارا من تاريخ الاقتناء - للأصول المقتناة في جميع الأصول التي يتم قياسها بقيمتها للعائلة في تاريخ الاقتناء، لأن تأثير عدم تأكد التدفقات النقدية للمستقبلية يدرج ضمن قياس القيمة للعائلة . علي سبيل المثال، فلأن هذا المعيار يتطلب من المنشأة المفتية قياس الأرصدة المدونة للمقتناة - ويتضمن ذلك القروض - بقيمتها للعائلة في تاريخ اقتناءها، فإن المنشأة المفتية لا تعرف بتخصيص تقييم من فصل للتدفقات النقدية المتعلقة التي تعتبر غير قابلة للحصول في تلك التاريخ.

أصول ترتبط بعقود إيجار تشغيلية تكون فيها المنشأة المقتناة هي (المؤجر)
أ٤٢- عند قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لأصل ما مثل مبنى أو براءة اختراع مرتبطة بعدد إيجار تشغيلي.

الأصول التي لا تنوي المنشأة المفتية استخدامها أو تنوي استخدامها بطريقة مختلفة عن الطريقة التي قد يستخدمها المشاركون في السوق

أ٤٣- قد تنوي المنشأة المفتية أن لا تقوم باستخدام الأصل غير المالي لمقتني لأسباب تنافسية أو غيرها، علي سبيل المثال، أصل غير ملموس (بحث وتطوير) . أو قد تنوي استخدام الأصل بطريقة مختلفة عن الطريقة التي قد يستخدمها المشاركون

في السوق . على أي حال، على المنشأة المنتجة قوائم الأمدل، الآتية للعائلة المحيطة وفقاً للاستخدام من قبل المشاركين الأخرى يعني لمسوق.

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة

أت ٤٤- يتيح هذا المبدأ المنشأة للمقتنية قياس حقوق الأقلية / لحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء وأحياناً تكون المنشأة للمقتنية فائزاً على قياس القيمة المعادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة على أسس لمساواة السوق النشط لأنهم حقوق الملكية الغير محتفظ بها بواسطة المنشأة للمقتنية . وعلى الرغم من ذلك وفي مواقف أخرى، قد لا تكون لمساواة السوق نشط متوفرة . ففي هذه المواقف، على المنشأة للمقتنية أن تقاس القيمة المعادلة لحقوق الأقلية / لحقوق غير المسيطرة باستخدام وسائل تقييم أخرى.

أت ٤٥- قد تختلف القيمة المعادلة لحقوق المنشأة للمقتنية في المنشأة للمقتنية وحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة على أسس سعر السهم . ومن المرجح أن يكون الفرق الرئيسي هو إدراج علاوة للسيطرة في القيمة المعادلة لكل سهم من حقوق المنشأة المقتنية في المنشأة للمقتنية، وعلى العكس، إدراج خصم لعدم وجود السيطرة (إختيلاً) بشأن إليه خصم حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة) في القيمة المعادلة لكل سهم من سهم حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.

قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بأسعار تفاوضية

قياس القيمة المعادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة للمقتناة باستخدام أساليب التقييم (تطبيق للفقرة ٣٣٠)

أت ٤٦- في جميع الأعمال الذي يتم بدون تحويل مقبل، يجب على المنشأة للمقتنية استبدال القيمة المعادلة في تاريخ الاقتناء لحقوقها في المنشأة للمقتناة بالقيمة المعادلة في تاريخ الاقتناء للمقابل المحو للقياس الشهرة أو الربح من عملية شراء بأسعار تفاوضية (راجع الفقرات من ٣٢٢ إلى ٣٤٠) . وعلى المنشأة للمقتنية قياس القيمة المعادلة لحقوقها في المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء باستخدام أسلوب لو أكثر للتقييم ملائم في هذه الظروف والتي تتوفر فيها قبيلات فكلية. في حال استخدام أكثر من أسلوب تقييم، على المنشأة للمقتنية تقييم نتائج هذه الأساليب، مع الأخذ في الاعتبار درجة ارتباط المدخلات المستخدمة بالموضوع ودرجة الاعتماد عليها ومدى قوائم البيانات.

اعتبارت خاصة في تطبيق طريقة الاقتناء لتجميع منشآت تشاركية Mutual entities (تطبيق الفقرة ٣٣)

أ٤٧- عندما يتم تجميع منشآت تشاركتين معاً قد تكون قيمة المدة لحقوق الملكية أو العضوية في المنشأة المقتناة (أو القيمة المدة للمنشأة المقتناة) أكثر قابلية للقياس من قيمة المدة لحقوق الأعضاء التي تنقلها المنشأة للمقتنية ، في هذه الحالة، تتطلب الفقرة ٣٣ من المنشأة للمقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة المدة في تاريخ الاقتناء لعقود ملكية المنشأة المقتناة بدلاً من قيمة المدة لعقود ملكية المنشأة للمقتنية في تاريخ الاقتناء المحررة كمثل. بالإضافة لذلك، نعرف المنشأة المقتنية في تجميع المنشآت التشاركية يضاف أصول المنشأة المقتناة كإضافة مباشرة على رأس المال أو حقوق ملكية في قائمة المركز المالي وليس كإضافة على الأرباح المرحلة و هي بذلك تشمل مع طريقة التي تطبق بها طريقة الاقتناء في أنواع أخرى من المنشآت.

أ٤٨- على الرغم من تشابه ما تتمتع المنشآت التشاركية بمزايا خاصة ومميزة من أنشطة الأعمال الأخرى تنشأ بشكل رئيسي لأن أعضاءها عليها عملاء وأصحاب عمل ، ويتوقع أعضاء المنشآت التشاركية بشكل عام تلقي منافع مقابل عضويتهم، غالباً ما تكون على شكل رسوم مخفضة مقابل فسخ والخدمات أو نسبة توزيعات الأسهم . في حصة توزيعات الأسهم المنفصلة لكل عضو غالباً تبلي على مقدار الأعمال الذي أنجزه العضو أثناء السنة مع المنشأة التشاركية.

أ٤٩- ينبغي أن يشمل قياس القيمة المدة في المنشأة التشاركية افتراضات حول ما يجريه مشتركون في السوق لمنافع الأعضاء المستقبلية بالإضافة إلى أنه افتراضات أخرى ملائمة يجريها المشاركون في السوق بخصوص المنشأة التشاركية ، على سبيل المثال، يمكن استخدام أسلوب بقيمة الحالية في تحديد القيمة المدة للمنشأة التشاركية . إن التدفقات النقدية المستخدمة كمداخلات في النموذج المستخدم يجب أن تكون على أساس التدفقات النقدية المستقبلية والتي من المرجح أن تعكس خصومات كما فعل لأعضاء مثل الرسوم المخفضة المفروضة على السلع والخدمات.

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال (تطبيق الفقرات ٥١ و ٥٢)

أ٥٠- لتحديد ما إذا كانت معاملة 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) لمبدأ المعاملة - أن فهم أنسب لجميع الأطراف (المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة وملكيها وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين ووكلائهم) في معاملة خاصة أو ترتيب خاص قد يوفر توضيح عما إذا كانت تلك المعاملة جزء من المقابل المحول والأصول المقتناة أو الالتزامات والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، إذا تم ترتيب معاملة بشكل رئيسي لمنفعة المنشأة المقتنية أو لصناعة المنشأة المقتناة بدلا من منفعة المنشأة المقتناة أو ملكيها السابقين قبل عملية التجميع، فإن ذلك للجزء من قسمة المنفعة للمعاملة (أو أي أصول أو التزامات ذات علاقة) من غير المرجح أن يكون جزء من التبادل مقابل المنشأة المقتناة، وعليه، على 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 تعبر جزء من التبادل مقابل المنشأة المقتناة المنشأة على سبيل المثال، قد تكون المعاملة أو حدث آخر أنشأ بها المنشأة المقتنية بهدف تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو للمنشأة المقتناة مع قليل من المنافع أو عدم وجودها للمنشأة المقتناة أو لملكيها السابقين قبل التجميع، على سبيل المثال، من غير المرجح أن تكون المعاملة أو الترتيبات التي شرعت فيها المنشأة المقتناة أو ملكيها السابقين لمنفعة المنشأة المقتنية أو للمنشأة المقتناة 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، على سبيل المثال، معاملة بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة التي تحدث خلال مغفوعات على شروط تجميع الأعمال ربما تم المشاركة فيها بعد تفكير متأن لعملية تجميع الأعمال لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو المنشأة المقتناة، عندئذ من المتوقع أن تحصل المنشأة المقتناة أو ملكيها السابقين قبل التجميع القليل من المنافع أو قد لا يحصلوا على أية منافع في هذه المعاملة، فيما عدا المنافع التي تحصل عليها كجزء من المنشأة المقتناة.

التسوية الفعالة للعلاقة القائمة قبل التجميع بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة في تجميع الأعمال (تطبيق الفقرة ٢٥٢(أ)).

أ٢٦- قد يكون بين كل من منشأة مقتنية والمنشأة المقتناة علاقة قائمة قبل اتخاذ قرار تجميع الأعمال، يشار إليها "علاقة قائمة قبل التجميع" قد تكون العلاقة القائمة

قبل لتجميع هذه تعاقدية (على سبيل المثال، مورد وعمل أو مرخص ومرخص له)
أو غير تعاقدية) على سبيل المثال، قمدعى وقمدعى عليه).
أ٥٢- إذا تضمنت عملية تجميع الأعمال تسوية العلاقة القائمة قبل لتجميع، تعترف المنشأة
المفتتية بالمكسب أو للخسارة، وتقاس كما يلي:

- (أ) لعلاقة غير لتعاقدية (مثل قضية) القائمة قبل لتجميع تقاس بالقيمة العادلة.
(ب) بالنسبة للعلاقة لتعاقدية القائمة قبل لتجميع، تقاس بـ (١) أو (٢) لأحد أيهما أقل :
- (١) المبلغ الذي يكون فيه للعقد في مصلحة أو في غير مصلحة للمنشأة المفتتية عند
مقارنته مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود شبيهة، (العقد في
غير مصلحة المنشأة هو عقد شروطه غير تفضيلية وفقاً لشروط السوق الحالية) .
وليس بالضرورة أن يكون للعقد محجف والذي تكون فيه التكلفة التي لا يمكن
تقانيها والنتيجة عن مواجهة الالتزامات للوردة بالعقد تزيد عن للمنافع الاقتصادية
المتوقع الحصول عليها من خلال ذلك للعقد).
(٢) مبلغ أي تسوية مذكورة في للعقد المتوفر للطرف المقابل والذي يعتبر بالنسبة له
عقد في غير مصلحته

إذا كان (٢) أقل من (١) «يدرج الفرق كجزء من محاسبة تجميع الأعمال.
مبلغ المكسب أو للخسارة المعترف به قد يعتمد جزئياً على ما إذا كانت المنشأة
المفتتية قد اعترفت سابقاً بأصل أو التزام ذو صلة ولذلك قد يختلف المكسب أو
الخسارة المثبتة عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات المذكورة أعلاه.

أ٥٣- للعلاقة القائمة قبل لتجميع قد تكون غداً تعترف بها لمنشأة المفتتية على أنه حق
أعيد اقتناءه. إذا احتوي العقد على شروط في مصلحتها أو في غير مصلحتها مقارناً
بتسعير معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، تعترف للمنشأة المفتتية
بشكل منفصل عن تجميع الأعمال، بالمكسب أو للخسارة لتسوية الفعالة للعقد المقاس
وفقاً للفقرة ٥٢٠ (ب)٢.

ترتيبات المدفوعات للمحتلة للموظفين أو المساهمين (تطبيق الفقرة ٥٢٠ (ب)٢)

أ٥٤- سواء كانت الترتيبات للمدفوعات للمحتلة للموظفين أو للمساهمين ، هي مقابل
محتل في تجميع الأعمال أو كانت معاملات متعصلة فإن ذلك يعتمد على طبيعة
هذه الترتيبات. وقد يكون من المفيد عند تقييم طبيعة الترتيب فهم أسباب احتواء
الفقرة الاقتناء على نص للمدفوعات المحتلة، ومن شرع بالترغب ومتى أيرمت
الأنظمة هذه الترتيبات.

أ٥٥- إن لم يكن من الواضح إن كان ترتيب المدفوعات للموظفين أو المساهمين جزء من التبادل في مقابل المنشأة المقترنة أو إنها معاملة منفصلة عن جميع الأعمال، فعلى المنشأة المقترنة الأخذ في الاعتبار للمؤشرات التالية:

(أ) استمرار التوظيف - يمكن أن تكون شروط استمرار فوضفة التي يضمها المساهمون الذين أصبحوا موظفين أساسيين مؤشراً لجوهر ترتيب المقابل للمالي المحتمل. ويمكن إرجاع الشروط المتعلقة باستمرار توظيف في اتفاقية للتوظيف لو اتفاقية الاقتناء لو غيرها من الوثائق .

ترتيب المقابل للمالي المحتمل الذي يتم فيه مصادرة المدفوعات تلقائياً إذا انتهى التوظيف يعتبر بمثابة أتعاب عن خدمات ما بعد لتجميع ، وتشير للترتيبات 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 هي الحقيقة هي أتعاب أو مكافأة.

(ج) مستوى الأتعاب أو مكافأة - 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 وليس أتعاباً أو مكافأة.

(د) مدفوعات إضافية للموظفين - للمساهمين الذي تم يصبحوا موظفين يحصلون على مدفوعات محتملة على أساس المسهم تكون أقل 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.

(هـ) عدد الأسهم المملوكة - نسبة الأسهم المملوكة من قبل المساهمين الذين ظنوا موظفين أساسيين قد يكون مؤشراً على جوهر ترتيب المقابل للمالي المحتمل ،على مبدأ المثال، المساهمون الذين يملكون تقريباً كلا الأسهم في المنشأة المقترنة واستمروا كموظفين أساسيين. فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن الترتيب من حيث الجوهر، هو ترتيب نصيب من الأرباح بهدف 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 المقتاة وحمل كلفة المساهمين على نفس قيمة المقابل المحتمل على أساس قسمة، 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.

(د) العلاقة بالتقييم - إذا كان المقابل المينوي المحول في تاريخ الاقتناء يقوم على أساس العد الأدنى من المدى المقرر في تقييم المنشأة المقتاة والمعادلة للمحتملة المتعلقة بمنهج التقييم، تلك الحقيقة تزيد أن المدفوعات المحتملة تعتبر مقابل مادي إضافي، وعلى الجانب الآخر، إن كانت معادلة المدفوعات للمحتملة متسقة مع ترتيبات النسب من الربح الخيفة، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن جوهر الترتيب هو تقديم أرباح أو مكافآت.

(ز) معادلة تحديد المقابل - قد تساعد المعادلة المستعملة في تحديد المدفوعات المحتملة في تقييم جوهر الترتيب، على سبيل المثال، إذا تحددت المدفوعات للمحتملة على أساس مضاعف الربحية، فإن ذلك قد يزيد أن الالتزام هو مقابل محتمل في جميع الأعمال وأن المقصود من المعادلة هو تحديد أو مراجعة قيمة العادلة للمنشأة المقتاة، وعلى العكس، قد تشير المدفوعات المحتملة والتي هي نسبة محددة من الأرباح، إن الالتزام تجاه الموظفين هو ترتيب نصيب من الأرباح من أجل تعويض الموظفين مقابل الخدمات التي قدموها.

(ح) اتفاقيات وموضوعات أخرى - إن شروط الترتيبات الأخرى مع مساهمين (مثل اتفاقية عدم المنافسة، عقود إدارية تنفيذية، عقود استثمارية، اتفاقيات عقود إيجار عقارات) وسعجة ضريبة قد تدخل عن مدفوعات المحتملة، قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة تذهب إلى شيء آخر غير المقابل للمنشأة المقتاة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالاقتناء، قد تدخل المنشأة المقتاة في اتفاقية تكبير عقارات مع مساهم بلع مهم، وإذا كانت مدفوعات الإيجار المحددة في العقد أقل من السوق بشكل ملحوظ، فإن بعض أو كلفة المدفوعات للمحتملة الموزعة (المساهمات) والتي تتطلبها اتفاقية منفصلة المدفوعات للمحتملة تكون في جوهرها مدفوعات لاستخدام العقارات المستأجرة التي ينبغي على المنشأة المقتاة أن تعترف بها بشكل منفصل في قوائمها المالية بعد التجميع، وبخلاف ذلك، إذا حدد عقد الإيجار مدفوعات إيجارات تفوق مع شروط السوق للعقارات المستأجرة، قد تكون اتفاقية المدفوعات للمحتملة للمساهم قباض مقابل محتمل في جميع الأعمال.

المكافآت المدفوعة للمبينة على الأسهم الخاصة بالمنشأة المقتنية المتبادلة مقابل مكافآت موظفي المنشأة المقتناة (تطبيق الفقرة ٥٢* (ب))

أت ٥٦- قد تبادل المنشأة المقتنية المكافآت المدفوعة للمبينة على أسهم (استبدال المكافآت) مقابل مكافآت موظفي المنشأة المقتناة . وتعلق للبيانات الخاصة بخيارات الأسهم لو المكافآت الأخرى المدفوعة المبينة على الأسهم المرتبطة بجميع الأعمال محاسبياً على أنها تعديلات على المكافآت المدفوعة المبينة على أسهم وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "المدفوعات المبينة على أسهم". وإذا قامت المنشأة المقتنية باستبدال مكافآت منشأة للمقتنية، فإن كل أو جزء من القياس على أساس السوق لمكافآت المنشأة المقتناة المستبدلة يتم إدراجه في فيلن للمقابل للمادي المحو في جميع الأعمال توفر الفقرات من "أت ٥٧" إلى "أت ٦٢" إرشادات حول كيفية تخصيص القياس على أساس السوق . لكن في الحالات التي تنتهي فيها مكافآت المنشأة للمقتناة نتيجة لجميع الأعمال وإذا استبدلت المنشأة للمقتنية تلك لمكافآت في الوقت الذي لا يتم عليها القيام بذلك ، فيتم الاعتراف بجميع قياس على أساس السوق للمكافآت المستبدلة على أنها تكلفة تحريض في الفوائد المالية لما بعد الإدماج وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) . ويمكن القول بناء على ذلك أن أي من القياسات على أساس السوق لتلك المكافآت ستكون ضمن قياس للمقابل للمادي المحو في جميع الأعمال. وتكون المنشأة للمقتنية ملزمة باستبدال مكافآت المنشأة المقتناة إذا كان لدى المنشأة للمقتناة أو موظفيها القدرة على فرض عملية للتبادل. على سبيل المثال -لأغراض تطبيق هذه الفقرة - فلتزم المنشأة للمقتنية بتبادل مكافآت المنشأة للمقتناة إذا كن للتبادل مطلوباً من:

(أ) شروط اتفاقية الاقتناء.

أو (ب) شروط مكافآت منشأة المقتناة.

أو (ج) القوانين أو التشريعات المطبقة.

أت ٥٧- لتحديد الجزء من المكافأة المستبدلة الذي يعتبر جزء من المقابل للمحول للمنشأة المقتناة و الجزء الذي يعتبر انقلب أو مكافآت عن الخدمات ما قبل التجميع، على المنشأة المقتنية قياس كل من المكافآت المستبدلة للمنبوحة من المنشأة المقتنية ومكافآت المنشأة المقتناة اعتباراً من تاريخ الاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "المدفوعات للمبينة على أسهم" ، ويتساوى الجزء من القياس على أساس

المسوق للمكافآت المستبدلة و الذي يعتبر جزء من المقابل للمحول للمنشأة المقترنة مع الجزء من المكافأة للمنشأة المقترنة الذي ينسب لخدمات ما قبل التجميع.

أ٥٨- ويحسب الجزء من المكافأة المستبدلة المنسوبة لخدمات ما قبل التجميع على أنه القليل المبنى على أساس السوق لمكافأة المنشأة المقترنة مضروباً في نسبة الجزء من فترة الاستحقاق للمستبدلة حتى إجمالي فترة الاستحقاق لو فترة الاستحقاق الأساسية لمكافأة المنشأة المقترنة لهما أكبر. وفترة الاستحقاق هي الفترة التي يجب خلالها استيفاء كافة شروط الاستحقاق المحددة. وقد تم تحديد شروط الاستحقاق في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩).

أ٥٩- للجزء من المكافأة المستبدلة الغير مكتسب المنسوب لخدمات ما بعد التجميع، وبالتالي معترف به كتكلفة تعاب أو مكافآت في القوائم المالية بعد التجميع يساوي إجمالي القليل المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة ناقصاً للمبلغ المنسوب لخدمات ما قبل التجميع. وعليه، أي فائض في القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة عن القليل المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة للمنشأة المقترنة، ينسب للمنشأة المقترنة لخدمات ما بعد التجميع وتعترف بالقضاء كتكلفة تعاب أو مكافآت في القوائم المالية بعد التجميع.

وطي المنشأة المقترنة أن تنسب جزء من المكافأة المستبدلة لخدمات ما بعد التجميع إذا احتاجت لخدمات ما بعد التجميع، بغض النظر عما إذا كان الموظف ونفذ قدموا كلفة للخدمات المطلوبة لمنشأتهم المقترنة للاستحقاق قبل تاريخ الانتهاء أم لا.

أ٦٠- للجزء من المكافأة المستبدلة الغير مكتسب المنسوب لخدمات ما قبل التجميع، بالإضافة إلى الجزء المنسوب لخدمات ما بعد التجميع، يعكس القليل تغير متوفر بعدد المكافآت المستبدلة المتوقع استحقاقها. على سبيل المثال، إذا كان القليل المبني على أساس القيمة السوقية لجزء من المكافأة المستبدلة المنسوبة إلى خدمات ما قبل التجميع هي ١٠٠ وتوقع المنشأة المقترنة فقط ٩٥ % من المكافأة تستحق، فإن المبلغ المدرج ضمن المقابل المحول في تجميع الأعمال هو ٩٥، وتتبعكس للتغيرات في العدد المقدر من المكافآت المستبدلة المتوقعة للاستحقاق في تكلفة تعاب ومكافآت القترات التي يحدث فيها تغيرات لو إنهاء حقوق و التي لمبت تحديلاً على المقابل القمادي المحول في تجميع الأعمال. وينفس الطريقة، نتعالج آثار الأحداث الأخرى مثل تعديلات لو نتائج نهائية للمكافآت مرتبطة بشروط أداء تقع بعد تاريخ الانتهاء

وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم"، عند تحديد تكلفة مُعَلَب ومكافآت الفترة التي يقع بها الحدث.

أ٦٦- تطبق نفس متطلبات تحديد الجزء من المكافأة للمستحقة المنسوب لخدمات ما قبل وما بعد التجميع بنحو ينظر عن ما إذا كانت للمكافأة المستحقة مبنية كالتزام أو كدفع حقوق منسوبة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". ويتم الاعتراف بكلفة للتغيرات في القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المبنية كالتزامات بعد تاريخ الاقتناء و ما يرتبط به من آثار ضريبة الدخل في القوائم المالية للمنشأة المفتتحة لما بعد التجميع في الفترة (الفترات) التي يقع بها التغيير.

أ٦٧- يتم الاعتراف بآثار ضريبة الدخل للمكافآت المستحقة للمدفوعات المبنية على أسهم، وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "مصارف الدخل".

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التي يتم تصويتها بحقوق الملكية للمنشأة المفتتحة

أ٦٨- يمكن أن يكون لدى المنشأة المفتتحة معاملات مدفوعات مبنية على أسهم غير مسددة ولا تقوم المنشأة المفتتحة باستبدالها بمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم الخاصة بها. وفي حال استحقاقها، تكون معاملات المدفوعات المبنية على أسهم الخاصة بالمنشأة المفتتحة هي جزء من الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المفتتحة وتقاس بقيمتها السوقية. وفي حال عدم استحقاقها، فإنها تقاس بقيمتها السوقية كما لو كان تاريخ الاقتناء هو تاريخ المنح وفقاً للفقرتين ١٩ و ٣٠.

أ٦٩ب- إن المقيمين للسوق لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم غير المستحقة يتم تخصيصه للحقوق غير المسيطرة على أساس القيمة المستكملة من فترة الاستحقاق إلى إجمالي فترة الاستحقاق و فترة الاستحقاق الأصلية لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم، أيهما أطول. في حين يتم تخصيص الرصيد إلى الخدمة بعد التجميع.

معايير المحاسبة المصرية الأخرى التي تقدم إرشادات حول القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية و(تطبيق الفقرة ٥٤)

أ٦٩- تشمل الأمثلة على معايير المحاسبة المصرية التي تقدم إرشادات عن القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية للأصول المفتتحة والالتزامات المكتوبة في تجميع الأعمال:

(أ) يصف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير ملموسة"، معالجة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمقتناة في جميع الأعمال . وتقوم المنشأة المقتنية بقياس الشهرة بالقيمة المعترف بها في تاريخ الاقتناء مطروحا منها أي خسائر أضمحلل مجمعة . ويصف معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "أضمحلل قيمة الأصول" المعالجة المحاسبية لخسائر الأضمحلل.

(ب) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "نقود التامين" إرشادا عن المعالجة المحاسبية لللاحقة لعقد التامين المقتني في جميع الأعمال.

(ج) يصف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "المعالجة المحاسبية لللاحقة للأصول الضريبية المؤجلة" (بما في ذلك أصول الضريبة المؤجلة غير المعترف بها) والالتزامات المقتناة في جميع الأعمال.

(د) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) إرشادا عن القياس والمعالجة اللاحقة للجزء من مدفوعات المكافآت المستبدلة العينية على أنهم لقي تصدروا المنشأة المقتنية وتنسب إلى خدمات الموظفين المستقبلية.

(هـ) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) إرشادا عن معالجة التغيرات في حقوق ملكية المنشأة الأم في المنشأة التابعة بعد الحصول على السيطرة.

إفصاحات (تطبيقات الفقرات ٥٩ و ٦١)

أت ٦٤- لتطويع الهدف الوارد في الفقرة ٥٩، على المنشأة لمقتنية الإفصاح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال تحدث خلال الفترة المالية:

- (أ) اسم ووصف للمنشأة المقتناة.
- (ب) تاريخ الاقتناء.
- (ج) نسبة تصويت لموافقة حقوق الملكية المقتناة.
- (د) الأسباب للزبسية كتجميع الأعمال ووصف كيفية حصول المنشأة لمقتنية على السيطرة.

(هـ) وصف كفاي العوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها، على سبيل المثال ، التناغم المتوقع من دمج أعمال المنشأة المقتناة و المنشأة لمقتنية، و الأصول غير الملموسة و التي لا تنطبق عليها شروط الاعتراف المنفصل والعناصر الأخرى.

(و) للقيمة المعاملة في تاريخ الاقتناء لإجمالي المقابل للمحول والقيمة للعلة في تاريخ الاقتناء لكل نوع رئيسي من المقابل مثل:

(١) النقدية .

(٢) الأصول الأخرى الملموسة والغير ملموسة، بما في ذلك كيان تجاري لم شركات تابعة للمنشأة المقتنية .

- و(٢) الالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، للترلم عن المقابل للمادي المحتمل.
- و(٤) حقوق ملكية المنشأ؛ المفتية ويتضمن ذلك عدد الأكواف لـ الحقوق الصادرة لو
- لقابلة للإصدار وطريقة تحديد القيمة المعاملة لتلك الأدوات لو الحقوق.
- (ز) بالنسبة لترتيبات المقابل للمادي المحتمل والأصول التعويضية:
- (١) المبلغ المعترف به في تاريخ الاقتناء
- و(٢) وصف للترتيبات و أسس 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 المنشأ المفتية الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- (ح) بالنسبة للمديونيات المفتية:
- (١) قيمة العادلة للمديونيات.
- و(٢) إجمالي القيمة للمفتية للمديونيات.
- و(٣) أفضل تقدير في تاريخ الاقتناء للتخفيضات النقدية المتعلقة التي لا يتوقع
- تحصيلها.
- ويتم تقديم الإفصاح لكل نوع رئيسي من المديونيات كالتقروض والتأجير
- التمويلي المباشرة و أية أنواع أخرى للمديونيات.
- (ط) للمبالغ المعترف بها اختياراً من تاريخ الاقتناء لكل نوع من الأصول المفتية
- والالتزامات والالتزامات المحتملة.
- (ي) لكل فترة محتمل تم الاعتراف به وفقاً للفترة ٢٣، يتم الإفصاح عن المعلومات
- المطلوبة في الفقرة ٨٥ من محيل المحاسبة المصري رقم (٢٨) المخصصة
- والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة. وإذا لم يتم الاعتراف بالالتزام المحتمل
- بسبب عدم الفترة على قبيل قيمته المعادلة بشكل موثوق به، تصح المنشأ المفتية
- عن:
- (١) المعلومات المطلوبة في الفقرة ٨٦ من محيل المحاسبة المصري رقم (٢٨).
- و(٢) أسباب عدم الفترة على قبيل الالتزام.
- (ك) المبلغ الإجمالي لتسوية مفتوح خصمه لأغراض ضريبية.
- (ل) للمعاملات المعترف بها بشكل منفصل عن اقتناء الأصول وتكيد الالتزامات
- في جميع الأعمال وفقاً للفقرة ٥١

(١) وصف لكل معاملة.

و(٢) كفية معالجة المنشأة المفتتة 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 معاملات التي تم الاعتراف بها بشكل منفصل وفقاً لما نطلبه للفترة (أ) ينبغي أن يشمل مبلغ التكاليف المتعلقة بالاقتناء و بشكل منفصل مبلغ تلك التكاليف المعترف بها كمصروفات و للبند أو البنود في قائمة الدخل والتي تم الاعتراف فيها بتلك المصاريف . ويتم الإفصاح أيضاً عن مبلغ أية تكاليف يُصدر لم يتم الاعتراف بها كمصروف بالإضافة إلى الإفصاح عن كفية الاعتراف بها.

(ن) عن عملية الشراء التفاوضية (راجع للفقرة من ٣٢١ إلى ٣٢٢)

(١) مبلغ أي ربح معترف به وفقاً للفقرة ٣٤٤ و يُبند في قائمة الدخل الذي تم فيه الاعتراف بالمكسب.

و(٢) وصف لأسباب المعاملة التي ينتج عنها المكسب.

(س) لكل جميع أعمال تحتفظ فيه المنشأة المفتتة أقل من ١٠٠ % من حقوق حق الملكية في تاريخ الاقتناء:

(١) مبلغ حقوق الحصص غير المسيطرة في المنشأة المفتتة المعترف به في تاريخ الاقتناء و أسس قياس ذلك المبلغ.

و(٢) لكل حقوق الحصص غير المسيطرة المقاسة بقيمة عادلة، أساليب التقييم والنموذج الأمسي للمدخلات المستخدمة في تحديد تلك القيمة.

(ص) في جميع الأعمال الذي يتم على مراحل:

(١) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق الملكية في المنشأة المفتتة التي تحتفظ بها المنشأة المفتتة مباشرة قبل تاريخ الاقتناء.

و(٢) مبلغ أي مكسب أو خسارة معترف بها نتيجة لإعادة قياس القيمة لعلاقة لحقوق الملكية في المنشأة المفتتة التي تحتفظ بها المنشأة المفتتة قبل جميع الأعمال (راجع للفقرة ٤٣٣) والبند الذي تم الاعتراف فيه بالمكسب أو الخسارة في قائمة الدخل.

(ع) المعلومات التالية:

(١) مبالغ إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المفتتة منذ تاريخ الاقتناء متروكة 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 قاطعة خلال السنة هو بداية السنة المالية.

إذا كان الإقصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة لفرعية غير ممكن عمليا، تقوم المنشأة المقتنية بالإقصاح عن تلك الحقيقة مع توضيح سبب اعتبار الإقصاح عن تلك المعلومات غير ممكن عمليا.

ويستفهم هذا للمحيل عبارة "غير ممكن عمليا" بنفس معناها للوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

أنت ٦٥- بالنسبة لتجميعات الأعمال غير الهامة التي تحدث أثناء الفترة المالية والتي تكون هامة عند تجميعها مع بعض، على المنشأة المقتنية الإقصاح عن إجمالي المعلومات المطلوبة في الفقرة أنت ٦٤(هـ) و(ع).

أنت ٦٦- إذا كان تاريخ الاقتناء لتجميع الأعمال بعد نهاية فترة مالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية، تصح المنشأة المقتنية عن المعلومات التي تتطلبها فقرة أنت ٦٤ إلا إذا كانت المعالجة الأولية لتجميع الأعمال لم تكن قد اكتملت بعد في الوقت الذي تم فيه إصدار القوائم المالية. في هذا الموقف على المنشأة المقتنية وصف أي من الإقصاحات تعذر الإقصاح عنها و أسباب تعذر الإقصاح.

أنت ٦٧- لتحقيق هدف الفقرة ٦١، على المنشأة المقتنية أن تفسح عن معلومات إضافية 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 فسيكون أو يفود المقابل للملاي ويقتالي فقد تم تسديد المبلغ المعترف بها في القوائم السالبة لتجميع الأعمال فقط بشكل مؤقت :

(١) أسباب عدم اكتمال المعالجة الأولية لتجميع الأعمال

و(٢) الأصول والالتزامات وحقوق فسيكون أو يفود المقابل للملاي وغير مكتمل معالجتها .

و(٣) طبيعة ومبلغ أي تعديلات على فترة لقياس المعترف بها خلال الفترة المالية وفقاً للفقرة ٦٩.

(ب) لكل فترة مالية بعد تاريخ الاقتناء وحتى تتمكن المنشأة من جمع أو بيع أو بالتالي خسارة الحق في أصل المقابل المحتمل أو حتى تسوي المنشأة الالتزام المقابل المحتمل أو إلغاء الالتزام أو انتهاء فترة سريانه:

- (١) أي تغيرات في المبلغ المعترف بها ، بما في ذلك أي فروقات ناشئة عن التسوية .
- (٢) أي تغيرات في مدى للتأجيل (غير المخصصة) وأسباب تلك التغيرات.
- (٣) تقنيات التقييم ونموذج المدخلات المستعمل في قياس المقابل المعادي المحتمل .
- (ج) بالنسبة للالتزامات المحتملة المعترف بها في جميع الأعمال، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في فقرات ٨٤ و ٨٥ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) لكل نوع من المخصصات.
- (د) ضريبة مبلغ الشهرة المسجل في بداية ونهاية للفترة المالية وإظهار التالي بشكل منفصل:
 - (١) إجمالي مبلغ ومجمع خسائر الإضمحلال في بداية للفترة المالية
 - (٢) للشهرة الإضافية المعترف بها خلال للفترة المالية، باستثناء الشهرة المدرجة في المجموعة الجاري فتخلص منها والتي عند الانتهاء فهي بشروط تتنوب على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقاً للمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٣) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و للمعاملات غير المستمرة.
 - (٣) التعديلات الناتجة عن الاعتراف باللاحق بالأصول الضريبة المؤجلة أثناء للفترة المالية وفقاً للفترة ٦٧
 - (٤) الشهرة المدرجة في المجموعة الجاري فتخلص منها والمبررة على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) وللشهرة لتغير معترف بها أثناء للفترة المالية دون إدراجها في المجموعة الجاري التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع.
 - (٥) خسائر الإضمحلال المعترف بها أثناء الفترة المالية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) الذي يتطلب الإفصاح عن معلومات عن المبلغ الممكن استرداد وأضمحلال للشهرة بالإضافة إلى هذا للمتطلب.
 - (٦) صافي هروب سعر الصرف لثلاثة أثناء الفترة المالية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٢) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
 - (٧) أي تغيرات أخرى في القيمة الدفترية المسجلة أثناء للفترة المالية .
 - (٨) إجمالي مبلغ و مجمع للخسائر الناتجة عن الإضمحلال في القيمة في نهاية للفترة المالية.
- (هـ) مبلغ ونموذج لأي مكسب أو خسارة تم الاعتراف به في الفترة المالية الحالية في كلتا الحالتين:
 - (١) تتعلق بالأصول المكتتاة القابلة للتحديد أو الالتزامات والالتزامات المحتملة في جميع الأعمال الذي تم تنفيذ في للفترة المالية الحالية أو السابقة.
 - (٢) تكون بالعمم والطبيعة لو الحدث التي يكون الإفصاح فيها ملائم لفهم القوائم المالية الخاصة بالمنشأة المجمعة.

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٣٠) المعدل ٢٠١٥

القوائم الحالية الدورية

معياري المحاسبة المصري رقم (٣٠) المعدل ٢٠١٥ القوائم المالية الدورية

المحتويات

فقرات	
	هدف المعيار
٣-١	نطاق المعيار
٤	تعريفات
٢٥-٥	محتويات للقوائم المالية الدورية
٨	لحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية
١٤-٩	شكل ومحتويات القوائم المالية الدورية
١٥-١٥ ج	الأحداث والمعاملات الهامة
١١٦	الإفصاحات الأخرى
١٩	الإفصاح عن الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية
٢٢-٢٠	الفترة المطلوب إصدار قوائم مالية دورية عنها
٢٥-٢٣	الأهمية النسبية
٢٧-٢٦	الإفصاح بالقوائم المالية السنوية
٤٢-٢٨	الاعتراف و القياس
٣٦-٢٨	تطبيق نفس السياسات المحاسبية السنوية
٣٨-٣٧	الإيرادات موسمية أو الدورية أو عرضية
٣٩	التكاليف المتكبدة لمتقلبة خلال السنة المالية
٤٠	تطبيق أسس الاعتراف و القياس
٤٢-٤١	استخدام التفسيرات المحاسبية
٤٥-٤٣	إعادة عرض للقوائم المالية الدورية للفترة السابقة
	ملحق (أ)
	ملحق (ب)
	ملحق (ج)

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٠) المعدل ٢٠١٥ القوائم المالية الدورية

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توصيف الحد الأدنى لمحتويات قوائم المالية الدورية ولخصاً إلى توصيف أسس الاعتراف وقياس المحاسبي للقوائم المالية الدورية لكاملة أو كمختصرة ، وتحسن للقوائم لمالية الموثوق فيها والتي تصدر في أوقات مقاربة من قدرة المستثمرين والدائنين وغيرهم على تفهم مقدر المنشأة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية كذلك على تفهم مركزها المالي و موقف السيولة بها.

تطبيق 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 للفترة للمالية ، ومع تلك فإن للقارئ والواقع قصاصة من الجهات المختصة مثل الهيئة العامة للرقابة المالية وبورصة الأوراق المالية أو أي جهات رقابية أخرى، عادة ما تطلب من المنشآت التي تتداول أوراقها المالية (سندات أو أسهم) في بورصة الأوراق المالية أن تنشر قوائم مالية دورية ، و يطبق هذا المعيار عندما تكون المنشأة ملزمة أو ترغب في نشر قوائمها المالية الدورية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٢- يتم تقييم كل قائمة مالية سنوية أو دورية على حدة 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 يمدحها من إصدار قوائم لمالية 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 للفرز رقم ١٩ من هذا المعيار فصاحات معينة لهذا الغرض.

تعريفات

٤- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور فربن كل منها:

الفترة الدورية: هي الفترة التي تصدر فيها قوائم مالية دورية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة.

القوائم المالية الدورية: تعني القوائم المالية التي تحتوي إما على مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية) ، أو مجموعة مختصرة من القوائم المالية (كما ورد بهذا المعيار) للفترة الدورية.

محتويات القوائم المالية الدورية

٥- تحتوي المجموعة الكاملة للقوائم المالية كما تم تعريفها بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١) على:

(أ) قائمة المركز المالي.

و(ب) قائمة الدخل.

و(ج) قائمة الدخل الشامل

و(د) قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

و(هـ) قائمة التكاليف indirect.

و(و) الإيضاحات المتضمنة متضمنة لأهم سياسات المحاسبة و أية مذكرات إيضاحية أخرى .

و(ز) قائمة المركز المالي في بداية أول فترة مقارنة وذلك عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية أكثر دجى أو إعادة عرض لبيود في قوائمها المالية أو إعادة تبويب بيود في هذه القوائم .

٦- لأهمية توقيت وتكلفة الإصدار وايضاً لتفادي تكرار المعلومات التي سبق ذكرها في القوائم السابقة ؛ فإن المنشأة قد تكون ملزمة أو تختار أن تقدم معلومات لكل 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. ولغرض من إعداد القوائم المالية الدورية هو تحديث آخر قوائم مالية سنوية كاملة تم إعدادها ، ولذلك فإنها تلغى الغرض على الإنشئة و الأهداف والأمور الجديدة وليس تكراراً للمعلومات التي سبق ذكرها بالتقرير السابقة.

٧- لا يوجد في هذا المعيار ما يمنع أو يحوق المنشأة من نشر مجموعة القوائم المالية الكاملة كما هي موضحة بمعيار المحاسبة المصري رقم (١) قوائم مالية دورية بدلاً من نشر القوائم المالية المختصرة وبعض الإيضاحات المختصرة، ولا يوجد أيضاً بهذا المعيار ما يمنع أو يحوق المنشأة من تضمين القوائم المالية المختصرة أو أهم الإيضاحات لبيود أكثر من الحد الأدنى الوارد في هذا المعيار ، و تسري أسس

الاعتراف والقياس لمحاسبية الواردة بهذا المعيار أيضاً على القوائم المالية فكاملة للفترة دورية ، كما أنها تتضمن كل الإيضاحات التي يتطلبها هذا المعيار وبالأخص الإيضاحات الهامة الواردة بالفقرة رقم "١٦" و ما تتضمنها معايير المحاسبة المصرية الأخرى.

للحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية

٨- تتضمن القوائم المالية الدورية - كحد أدنى - ما يلي :

(أ) قائمة مركز مالي مختصرة .

و (ب) قائمة دخل مختصرة .

و (ج) قائمة دخل شامل مختصرة

و (د) قائمة مختصرة توضح التغييرات في حقوق الملكية .

و (هـ) قائمة النفقات النقدية المختصرة .

و (و) أهم الإيضاحات.

شكل ومحتويات القوائم المالية الدورية

٩- عند قيام المنشأة بنشر قوائم مالية كاملة في تقريرها المالي الدوري فيجب أن يتفق شكلها ومحتواها مع ما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (١) لقوائم المالية الكاملة.

١٠- عند قيام المنشأة بنشر قوائم مالية مختصرة في تقريرها الدوري يجب أن تتضمن هذه القوائم المختصرة - كحد أدنى - العنوين والمجاميع الفرعية التي تتضمنها آخر قوائم مالية سنوية تم إعدادها . وأيضاً الإيضاحات الهامة كما يتطلبها هذا المعيار . بالإضافة إلى بعض المبنود أو الإيضاحات التي إذا ما حذفت تكون القوائم المالية الدورية المختصرة مضللة.

١١- يجب عرض نصيب السهم الأساسي أو المنخفض في الأرباح بقائمة الدخل للفترة سواء بالنسبة للقوائم الكاملة أو المختصرة .

١٢- يوضح محار المحاسبة لمصري رقم (١) كيفية تنظيم القوائم المالية و يوجد بالملاحق المرفقة بذلك المعيار أمثلة توضيحية لنماذج القوائم المالية (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة الدخل شامل ، قائمة تغيير في حقوق الملكية) .

١٤- تعد القوائم المالية الدورية على أساس قوائم مجمعة إذا كانت آخر قوائم مالية سنوية للمنشأة معدة على أساس قوائم مجمعة ، و لا تفرق القوائم المالية السنوية المستقلة للشركة الأم و لا تنطبق بأخر قوائم مالية سنوية مجمعة معدة و إذا كانت القوائم السنوية للمنشأة تتضمن قوائم مالية المستقلة للشركة الأم بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة ، فإن هذا المعيار لا يقتضى 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 عن أجل نعم التغييرات في المركز المالي وإداء المنشأة منذ نهاية السنة المالية الأخيرة وتعمل المعلومات المفصّل عنها بالنسبة للأحداث والمعاملات على تحديث المعلومات ذات الصلة المعروضة في آخر قوائم مالية سنوية

١٥ أ- من الممكن استخدام القوائم المالية الدورية للمنشأة الوصول إلى آخر قوائم مالية سنوية إذا قمن الضرورى أن توفر الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الدورية تحديثاً للمعلومات الهامة نسبياً ولتى تم لتقرير عنها في إيضاحات آخر قوائم مالية سنوية .

٥ ب- فيما يلي قائمة بالأحداث والمعاملات لتي تتطلب إيضاحات إذا كانت ذات أهمية للمنشأة وهذه القائمة ليست على سبيل الحصر :

(أ) قيمة تخفيض المخزون إلى صافى القيمة البيعة وقيمة أى إلغاء لهذا للتخفيض.

(ب) الاعتراف بالخسائر الناتجة عن انحلال قيمة الأصول الثابتة و الأصول غير ملموسة أو أى أصول أخرى ، وقيمة أى رد لهذه الخسائر .

(ج) إلغاء أى مخصص مكون لتكلفة إعادة الهيكلة.

(د) افتتاح أو استبعاد الأصول الثابتة.

(هـ) التزامات شراء الأصول.

(و) تسوية أية نزاعات أو قضايا.

(ز) تصحيح أى خطأ بالقوائم المالية السابقة.

(ح) التغييرات في الظروف التجارية أو الاقتصادية التي تؤثر على القيمة للعائد للأصول المالية والالتزامات المالية للمنشأة ، سواء كانت تلك الأصول معترف بها بالقيمة العادلة أو لتكلفة المستهلكة .

و (ط) عدم سداد القرض أو قرض أو أية مخالفة لاتفاقية لم يتم تصحيحها في تاريخ نهاية الفترة المالية أو في تاريخ سابق له .

و (ز) معاملات الأطراف ذوي العلاقة.

و (ك) لتحويلات بين مستويات تمثيل القيمة المعادلة المستخدمة في قولن لفقرة المعادلة للأنوات المالية.

(ل) للتغيرات في ترويب الأصول المالية نتيجة تغير في عرض أو استخدام تلك الأصول .

(م) لتغيرات في الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة .

١٥ ج- تقدم معايير لمحاكمة المصيرية للمخاتفة لإشادات عن متطلبات الإفصاح المحدد من لينود المدرجة في الفقرة "١٥ب" ، وعندما يكون هناك حدث معين أو معاملة ما هامة باقتسبة لفهم للتغيرات في المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة منذ آخر سنة مالية أعدت عنها قوائم مالية، ينبغي أن تقدم القوائم المالية الدورية للمنشأة توضيحاً وتحديثاً للمعلومات ذات صلة الواردة في القوائم المالية لأخر سنة مالية .

١٦- ملحة

الإفصاحات الأخرى

١٦ أ-بالإضافة إلى الإفصاحات عن الأحداث والمعاملات الهامة وفقاً للقرارات من "١٥" إلى "١٥ج" ، على المنشأة أن تقوم بتضمين البيانات التالية - كحد أدنى - في الإفصاحات المنتمية للقوائم المالية الدورية إذا كانت هامة ولم يفسح عنها قس أي مكان آخر بالقوائم المالية الدورية . و يجب أن تفتت هذه البيانات على أسس وقوعها منذ بداية السنة المالية وحتى تاريخه . ومن تلحية أخرى يجب أن تفسح المنشأة عن الأحداث والمعاملات الهامة لفهم الفترة الدورية الجارية :

(أ) فقرة تلص 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 تغير في هذه السياسات و الأسس مع بيان طبيعة و تأثير هذا التغير .

(ب) التعلق على موسمية أو دورية صليك الفترة الدورية.

(ج) طبيعة ومبلغ اللود التي تؤثر على الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو صلي الأرباح أو التكتفات النقدية والتي تكون غير عادية وذلك لطبيعتها أو حجمها أو تأثيرها.

(د) طبيعة و مبلغ التغييرات في التغيرات المحاسبية للمبالغ المثبتة في الفترات الدورية السابقة للسنة المالية الحالية أو التغيرات في التغيرات المحاسبية للمبالغ المثبتة في السنوات المالية السابقة .

(هـ) إصدار و إعادة شراء أو سداد مديونيات و ديون حقوق الملكية .

(و) التوزيعات الإجمالية لأسهم ككل أو للسهم الواحد وذلك لأسهم العادية والأسهم الأخرى.

(ز) إيرادات و نتائج أعمال كل قطاع حسب الأنشطة أو حسب التوزيع الجغرافي وذلك طبقاً للأساس المتبع في المنشأة ضد إعداد تقارير القطاعات . (يجب الإفصاح عن بيانات القطاعات بالقوائم المالية الدورية فقط إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) الخاص بالقطاعات التشغيلية يقضي بضرورة الإفصاح عن بيانات القطاع في القوائم المالية السنوية للمنشأة).

(ح) الأحداث التالية لتاريخ الفترة الدورية والتي لم تنعكس على القوائم المالية للفترة الدورية.

(ط) تأثيرات تغيرات في هيكل المنشأة خلال الفترة الدورية بما في ذلك تجميع الأعمال أو الاستحواذ أو فقدان السيطرة على شركة تابعة أو استثمار طويل الأجل أو إعادة هيكل الشركة أو التوقف عن نشاط معين. وفي حالة تجميع الأعمال تقوم المنشأة بالإفصاح طبقاً لما ورد في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) الخاص بتجميع الأعمال.

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 معيار المحاسبة المصرية إلا إذا كانت متفقة مع كل متطلبات معيار المحاسبة المصرية.

للفترات المطلوب إعداد قوائم مالية دورية عنها

٢٠- تتضمن التقارير الدورية (المختصرة أو الكاملة) للفترة ما يلي:

(أ) قائمة المركز المالي في تاريخ نهاية الفترة الدورية الحكيمة و قائمة مركز مالي مقارنة في 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 للتغير في حقوق الملكية على أساس مجمع من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه مع قائمة مقارنة عن الفترة المقابلة في السنة المالية السابقة مباشرة .

(هـ) قائمة للتغيرات النقدية على أساس مجمع من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه مقارنة بنفس الفترة المقابلة في السنة المالية السابقة مباشرة.

٢١- بالنسبة للمنشآت التي تكون أنشطتها موسمية بدرجة كبيرة ، قد يكون من المفيد إعداد القوائم المالية عن إثني عشر شهراً تنتهي في تاريخ نهاية الفترة الدورية و تكون البيانات المقارنة عن الأثني عشر شهراً السابقة مباشرة ، و بناء على ذلك فإن المنشآت التي تعتبر أنشطتها موسمية بدرجة كبيرة يفضل أن تأخذ في الاعتبار تلك البيانات بالإضافة إلى البيانات المذكورة في الفقرة السابقة.

٢٢- يوضح ملحق (أ) من هذا المعيار نموذج للفترات الواجب عرضها بمعرفة المنشأة التي 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 في الاعتبار عند تحديد الأهمية النسبية أن القياس لأغراض الفترات الدورية قد يعتمد على التقديرات بدرجة أكبر من الاعتماد على القياس الفعلي لبيانات المالية السنوية.

٢٤ طبقاً لمعيار المحاسبة للمصري رقم (١) " عرض القوائم المالية" و معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "المبادئ المحاسبية و التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يعتبر أي بند جوهرياً و هاماً إذا أدى حذفه أو تحريفه إلى التأثير في القرارات الاقتصادية المستندة إلى القوائم المالية للعالمين . و يتطلب معيار المحاسبة للمصري رقم (١) الإفصاح المنفصل عن البنود الهامة بذاتها ، و يتعالب معيار

للمحاسبة المصري رقم (٥) الإفصاح عن التغييرات في التقديرات المحاسبية والتغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء ، و لا يتضمن أى من المعيارين لية لإحداث كمية بشأن الأهمية النسبية.

٢٥- بالرغم من أن تقدير الأهمية النسبية لأغراض إعداد القوائم المالية يحتاج دائماً إلى الحكم الشخصي إلا أن هذا المعيار يضع لمبدأ أخذ قرار الإفصاح والاعتراف بناء على بيانات الخاصة بالفترة الدورية لأحداث يقع لهم لرقم تلك الفترة ، على سبيل المثال ، فإن قبود غير المتكررة والأخطاء والتغيير في التقديرات لم السياسات المحاسبية يتم الاعتراف بها والإفصاح عنها طبقاً لأهميتها بالنسبة للبيانات المالية الدورية وذلك لتفادي الاستنتاج الخاطئ الذي يترتب على عدم الإفصاح ، و قهدف الأساسي من ذلك هو التأكد من أن قوائم المالية الدورية تتضمن كل المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها لفهم مركز المنشأة المالي وتداول أعمالها خلال فترة دورية .

الإفصاح بالقوائم المالية السنوية

٢٦- إذا كان هناك تقدير محاسبي لمبلغ ما تم إثباته في فترة دورية معينة و تغيير هذا التقدير تغييراً جوهرياً في الفترة الدورية الأخيرة لذات السنة المالية ولم يتم نشر قوائم مالية مستقلة عن الفترة الدورية ، يتعين الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير في التقديرات وذلك بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية السنوية للمنشأة.

٢٧- يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٥) الإفصاح (إن أمكن) عن طبيعة و قيمة المبلغ الناتج عن التغيير في التقديرات المحاسبية والذي له تأثير جوهري على الفترة الحالية أو من المتوقع أن يؤثر تأثيراً جوهرياً على الفترات اللاحقة. و يتطلب الفترة رقم "١٦" (د) من هذا المعيار تقييم بنفس الإفصاح بقوائم مالية دورية ، ومن أمثلة التغييرات في التقدير المحاسبي في الفترة الدورية الأخيرة ما يتعلق بتخفيض قيمة المخزون وإعادة الهيكلة و حياث اضمحلال قيم الأصول التي تم إثباتها في الفترة الدورية السابقة لنفس السنة المالية، و يتفق الإفصاح المطلوب والمدرج بالفترة السابقة مع ما هو وارد بمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) ، ويتم تطبيقه على نطاق ضيق، عندما يرتبط فقط بالتغييرات في التقديرات المحاسبية، و لا يتضمن 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

التي تم تغييرها بعد آخر قوائم مالية سنوية صدرت والتي سوف تنعكس على القوائم المالية السنوية التالية. وبالمعنى 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 لدورية كذلك على يتم تطبيقها على القوائم السنوية قد يعطى إعطياً بأن أسس القياس للفترة الدورية قد طبقت وكانت فترات مستقلة بذاتها. ولكن ، مع الأخذ في الاعتبار أن لتتطلب المنشأة في تقديم تقارير دورية يجب ألا يؤثر على أسس قياس نتائج الأعمال لسنوية لها ، فإن الفقرة رقم ٢٨ تؤكد أن للفترة الدورية هي جزء من سنة مالية كاملة. وقد ينطوي القياس على أساس بدء السنة حتى تاريخه على تغيير في التقديرات للمبلغ المعينة في فترات دورية سابقة لنفس السنة المالية التالية ، إلا أن أسس الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات لا تختلف لأغراض لفترة دورية عنها لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية.

٣ - أمثلة للإيضاح

(أ) إن أسس الاعتراف والقياس للخصائر الخاصة بانخفاض قيمة المخزون أو إعادة الهيكلة أو استهلاك قيم الأصول بالفترة الدورية هي نفس الأسس التي تنبئها المنشأة إذا كانت تم فقط قوائم مالية سنوية. ولكن إذا تم الاعتراف بهذا الانخفاض وليسها في فترة دورية سابقة ولتختلف لتقديرات لهذه الجوانب في الفترة الدورية اللاحقة لها ولنفس السنة المالية ، سيتم تغيير التقدير الأولي في للفترة الدورية اللاحقة لها بعمل استحقاق بمبلغ إضافي على مبلغ الخصائر أو إلغاء المبلغ الذي تم الاعتراف به في للفترة الدورية السابقة.

(ب) لا يتم تأجيل التكلفة التي لا ينطبق عليها تعريف الأصل في نهاية للفترة الدورية في قائمة المركز المالي إذا انتظراً لأية بيانات مستقبلية قد تتحقق لكي ينطبق عليها تعريف الأصل أو لإظهار أرباح على مدار الفترات الدورية خلال السنة المالية.

(ج) يتم الاعتراف بمصروف ضرائب الدخل لكل فترة دورية على أساس الدخل التقديرات للمتوسط المرجح لمعدل الضريبة السنوي والمتوقع للسنة المالية بأكملها ، وقد يستوجب سنوية مصروف ضرائب الدخل للمقدّر خلال فترة دورية في الفترات الدورية اللاحقة إذا كان هناك تغيير في تقدير سعر ضريبة الدخل السنوي.

٣١- إن أساس الاعتراف كما ورد بالإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية هو 'عملية إخراج بند بالميزانية وبقائمة الدخل' ، يتفق مع تعريف عنصر ما وبقي شروط الاعتراف ، حيث إن تعريف الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات يعتبر أساس عملية الاعتراف للقوائم المالية الدورية والسنوية معاً.

٣٢- بالنسبة للأصول تطبق نفس اختيارات المنفعة المستقبلية على الفترات الدورية كما هو الحال في الفترات السنوية للمنشأة ، وبالنسبة للتكلفة التي لا ينطبق عليها تعريف الأصل نظراً لطبيعتها في نهاية السنة المالية فإنه يطبق عليها كذلك هذا التعريف في الفترة الدورية. وبالمثل ، فإن الالتزامات في تاريخ فترة الدورية يجب أن تمثل التزاماً قائماً في هذا التاريخ. كما لو كان في تاريخ إعداد القوائم السنوية.

٣٣- من الخصائص الهامة للدخل (الإيرادات) والمصروفات أن التشفقات الداخلة والخارجة لمتعلقة بالأصول والالتزامات قد حدثت بالفعل. وإذا كانت هذه التشفقات الداخلة والخارجة قد تحققت فيجب الاعتراف بالإيراد لو المصروف المتعلق بها ، إلا لا يتم الاعتراف بها ، وبقي الإطار العام بأن يتم الاعتراف بالمصروف في قائمة الدخل عند انخفاض المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بانخفاض أصل ما أو ارتفاع التزلم ما ويمكن قياسه بدرجة يضمن عليها ، و لا يسمع الإطار العلم بالاعتراف في الميزانية بالبنود التي لا يتفق تعريفها مع تعريف الأصول أو الالتزامات.

٣٤- عند قياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات والتشفقات النقدية المثبتة بالقوائم المالية، فيمكن للمنشأة التي تقوم بإعداد قوائم سنوية فقط أن تأخذ في الحسبان للمعلومات التي تكون متاحة خلال تلك السنة المالية. و تكون القياسات التي تقوم بها بالفعل على أساس بدء السنة حتى تاريخه.

٣٥- تستخدم المنشآت التي تعد تقارير نصف سنوية المعلومات المتاحة (حتى نصف العام أو الفترة لاحقة قصيرة لها) عند القيام بقياسها للقوائم المالية للسنة لشهر الأولي، 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 الإتي عشر شهراً للتغيرات المحسنة في التقديرات للمبلغ المثبتة في السنة لشهر الأولي، ولا يمكن تسوية المبلغ المثبتة في السنة لشهر الأولي بل أن رجعي، إلا أن للفترتين ١٠:١٠ (د) و ٢٦* تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير في التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

٣٦- على المنشآت التي تقوم بإعداد تقارير دورية أقل من نصف سنوية بقياس الإيرادات والمصروفات على أساس بدء السنة حتى تاريخه في كل فترة دورية باستخدام اليفات المتاحة عند إصدار كل مجموعة من القوائم المالية ، و يعكس مبلغ الإيرادات

والمصروفات الممتدة لفترة دورية حالية لتقديرات في التقديرات المحاسبية للمبلغ الممتدة في الفترات الدورية المتبقية لها نفس السنة المالية، و لا يتم شمولية المبلغ الممتدة في الفترات الدورية السابقة بأثر رجعي، إلا أن الفترتين "١٦(د)" و "٢٦" تتطلبان الإصحاح عن طبيعة ومبلغ التأخير في التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

الإيرادات الموسمية أو الدورية أو العرضية

٣٧- لا يتم تسجيل أو تعجيل الإيرادات التي تحصل بصفة موسمية أو دورية أو عرضية خلال السنة المالية في تاريخ نهاية الفترة الدورية إذا كان التأجيل أو التعجيل غير مناسب في نهاية السنة المالية للمنشأة.

٣٨- ومن أمثلة تلك الإيرادات للتوزيعات عن الأسهم و الإتاوات والمنح الحكومية بالإضافة إلى كثير من الإيرادات التي تحصل عليها بعض المنشآت بانتظام وثبات في فترات دورية معينة خلال السنة المالية و لا تحصل عليها خلال الفترات الدورية الأخرى، ومن أمثلة ذلك الإيرادات الموسمية نتيجة لتجزئة، 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 في نهاية السنة المالية.

تطبيق أسس الاعتراف والقياس

٤٠- يقدم الملحق التوضيحي (ب) أمثلة على تطبيق الأسس العامة للاعتراف والقياس بالفترات 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 الإصحاح عن كل البيانات المالية الهامة والتي تساعد على فهم المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، و في حين أن أسس القياس لكل من القوائم المالية السنوية والدورية تعتمد في كثير من الأحيان على التقدير المعقول، إلا أن إعداد القوائم المالية الدورية بصفة عامة يتطلب استخدام التقديرات بصورة أكبر من القوائم المالية السنوية.

٤٢- يقدم الملحق التوضيحي رقم (ج) أمثلة عن استخدام التقديرات بالقوائم المالية الدورية.

إعادة عرض القوائم المالية الدورية للفترة السابقة

٤٣- يتم إظهار أية تغييرات في السياسات المحاسبية بخلاف التي يحددها معيار محاسبي جديد أو تفسير جديد له من خلال ما يلي :

(أ) إعادة عرض القوائم المالية للفترة الدورية السابقة للسنة المالية الحالية كما يتم أيضاً إعادة عرض أرقام المقارنة للفترة الدورية القابلة للمقارنة لأية سنوات مالية سابقة في القوائم المالية السنوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) .

أو (ب) عند نظر تحديد الفأثير للمجمع في بداية السنة المالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على جميع الفترات السابقة . يتم تعديل القوائم المالية للفترة الدورية السابقة الخاصة بالسنة المالية الحالية . وكذلك للفترة الدورية القابلة للمقارنة للسنوات المالية السابقة وذلك لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بئثر لاحق في أقرب تاريخ ممكن.

٤٤- إن الهدف من الأسس السابق ذكره هو التأكد من تطبيق سياسة محاسبية واحدة على مجموعة معينة من المعاملات خلال السنة المالية بأكملها و طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) فإن تغيير سياسة محاسبية يجب أن ينعكس من خلال التطبيق بئثر رجعي مع إعادة عرض بيانات الفترة المالية السابقة بأطول أثر رجعي ممكن ، إما إذا كل من يصعب تحديد مبالغ التسوية المجمعة الخاصة بالسنة المالية السابقة بصورة مناسبة، فطبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) يتم تطبيق السياسة الجديدة بئثر لاحق بغدر الإمكان .

و يؤدي الأسس المذكور بالفقرة رقم ٤٣- إلى أن أي تغيير في سياسة محاسبية خلال السنة المالية الحالية يطبق بئثر رجعي و إن تعذر ذلك فيكون التطبيق بئثر لاحق بشرط ألا يكون ذلك بعد بداية السنة المالية .

٤٥- قد ينتج عن إثبات التغيير في سياسة محاسبية في السنة المالية تطبيق سياستين محاسبتين مختلفتين لمجموعة معينة من المعاملات خلال السنة المالية الواحدة. وقد ينتج عن ذلك صعوبة التوزيع و التوزيع وعدم وضوح نتائج الأعمال وتعقيد تحليل وقهم البيانات الدورية للمنشأة.

ملحق (أ)**إيضاح عن الفترات المطلوب عرضها**

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه .

الأمثلة التالية لتوضيح تطبيق المبدأ الوارد في الفقرة ٢٠٠ .

منشأة تتشتر تقارير مالية دورية نصف سنوية

١٤- تنتهي السنة المالية في ٣١ ديسمبر ، وتقوم المنشأة بعرض القوائم المالية التالية (مختصرة أو كاملة) في تقريرها المالي الدوري نصف السنوي في ٣٠ يونيو ٢٠٠١ .

قائمة المركز المالي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣١ ديسمبر ٢٠٠٠
قائمة الدخل عن		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
قائمة الدخل الشامل عن ٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
قائمة التدفقات النقدية		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
قائمة للتغير في حقوق الملكية		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠

منشأة نشر تقرير مالية دورية ربع سنوية

٢١ تنهى السنة المالية للمنشاء في ٣١ ديسمبر ، وتقوم المحفأة بمرض اقوائم المالية
لتتابة (مختصرة لو كلمة) في تقريرها لعلل الدوري ربع السنوي
في ٣٠ يونيو ٢٠٠١.

٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣١ ديسمبر ٢٠٠٠	قائمة المركز المالي في
		قائمة الدخل من
٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠	١ شهور تنهى في
٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠	٢ شهور تنهى في
		قائمة الدخل الشامل من
٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠	١ شهور تنهى في
٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠	٢ شهور تنهى في
		قائمة التدفقات النقدية
٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠	١ شهور تنهى في
		قائمة التغيرات في حقوق الملكية
٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠	١ شهور تنهى في

منطق (ب)

أمثلة على تطبيق مبادئ الاعتراف و القياس

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه .
الأمثلة التالية لتوضيح تطبيق المبادئ لعلمة للاعتراف و للقياس الواردة في الفقرات من ٢٨- ٣٩.

حصة صاحب العمل في شراكات التأمينات

ب ١- إذا كانت حصة صاحب العمل في شراكات التأمينات يتم ربطها على أساس سنوي ، فإنه يتم الاعتراف بمصروف صاحب العمل للمنطق بذلك في الفترات الدورية باستخدام متوسط مقدار لمعدل الاشتراك حتى وإن كان جزءاً كبيراً من المدفوعات يمكن سداده في بداية السنة المالية . ومن الأمثلة الشائعة على ذلك اشتراكات التأمينات التي تفرض حتى حد أقصى محدد للدخل لكل موظف ، وبالنسبة لموظفين من ذوي الدخل الأعلى يتم التوصل إلى حد أقصى للدخل قبل نهاية السنة المالية ، ولا يقوم صاحب العمل بسداد أية مبالغ أخرى خلال نهاية السنة .

الإصلاحات الفرنسية الدورية أو الصيانة المخطط له

ب ٢- إن تكلفة الصيانة أو الإصلاح الرئيسي للدوري المخطط له أو النفقات الموسمية الأخرى المتوقعة حدوثها في فواخر السنة لا يتم التنبؤ بها لأغراض تقديم التقارير الدورية إلا إذا كان هناك حدث جعل للمنشأة تتحمل التزاماً قانونياً و مستل عليه طمأ بأن مجرد الفية أو الضرورة لتحمل مصروف متعلق بالمستقبل ليس كافياً لإنشاء أي التزام .

المخصصات

ب ٣- يتم الاعتراف بالمخصص عندما لا يكون لدى المنشأة مبيلاً فعلياً سوى بإجراء تحويل للمنافع الاقتصادية نتيجة لحدث نشأ عنه التزام قانوني أو التزام مستل عليه ، و يتم نموية مبلغ الالتزام إما بالزيادة أو النقصان مع الخسارة أو المكسب لمقابل المعترف به في الأرباح أو الخسائر إذا تغير أفضل تقدير للمنشأة لمبلغ الالتزام .

يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس قواعد الاعتراف و قياس المخصص في تاريخ موزى كما لو كانت ستعمل هذا في نهاية السنة المالية ، ووجود أو عدم وجود التزام لتحويل المنافع أمر ليس له علاقة بطول مدة الفترة التى قدم عليها لتقرير بل هو أمر واقع.

مكافآت نهاية السنة

ب-٤- تختلف طبيعة مكافآت نهاية السنة إلى حد كبير حيث يتم للحصول على البعض منها يستمرار للخدمة خلال فترة زمنية ، وبعض المكافآت يتم للحصول عليها على أسس شهرى أو ربع سنوى أو سنوى نتيجة لتسجيل ، وقد تكون على أساس اختياري أو تعلقى بعت أو بناء على ما سارت عليه الأمور لعدة سنوات .

ب-٥- يكون هناك تصور مميّز للمكافأة لأغراض تقديم التقارير الدورية فقط إذا:

(أ) كانت للمكافأة التزاماً قانونياً مع وجود إجراء سلق يجعل المكافأة التزاماً مستحقاً عنه و لا يوجد أصل المنشأة بتدليل حقيقى سوى قمدله .

(ب) كل من الممكن عمل تقرير يعتمد عليه لتأثيرات . ويتم سحار المعالجة للمصري رقم (٣٨) "مزيا قواعدين" إرشاداً بهذا بخصوص.

مدفوعات الإيجار المشروطة

ب-٦- يمكن أن تكون قسط الإيجار المشروطة مثالاً على الالتزام القانونى لو المستقل عليه المسترف به كالتزام . فإذا نص عقد إيجار على قسط مشروطة بناءً على تحقيق المستأجر لمستوى معين من المبيعات السنوية فإنه يمكن أن يشاراً للتزام خلال الفترات الدورية للسنة المالية قبل تحقيق مستوى المبيعات السنوى المطلوب إذا كل يتوقع تحقيق تلك المستوى من المبيعات ، وعلى ذلك لا يوجد أصل المنشأة بتدليل وقعى سوى مدفوعات الإيجار المستتبهة .

الأصول غير الملموسة

ب-٧- تقوم المنشأة بتطبيق تعريف وقياس الاعتراف لأصل غير ملموس بنفس الطريقة فى الفترة الدورية كما فى الفترة السنوية ، ويتم الاعتراف بالتكاليف التى تم تحصيلها قبل استيعاء شروط الاعتراف بالأصل غير ملموس كمصروف ، ويتم الاعتراف بالتكاليف التى يتم تحصيلها بعد قتلخ المحدد الذى يتم فيه استيعاء شروط الاعتراف كجزء من تكلفة الأصل غير ملموس ، وليس من المعبرر تأجيل التكاليف كأصول فى المركز للمالى القانونى على أصل استيعاء شروط الاعتراف بها فيما بعد فى السنة المالية .

المعاملات

ب٨- يتم حساب تكلفة المعاملات لفترة مؤقتة على أساس مدة سنة حتى تاريخه باستخدام معدل تكلفة المعاملات المحددة كنموياً في نهاية فترة العاقبة للمعاملة والمعدلة لتأخذ في الاعتبار تقلبات السوق الهامة منذ ذلك الوقت وتخفضت الهامة أو قمنويت أو الأحداث الأخرى الهامة التي حدثت مرة واحدة فقط .

الإجرات والمطلات الرسمية وحالات الغياب الأخرى القصيرة المتوقعة

ب٩- حالات الغياب المتراكمة المتوقعة هي تلك الحالات المرحلة والتي يمكن استخدامها في الفترات المستقبلية إذا لم يكن استحقاق الفترة الحالية مستخدماً بكامله ، ويتطلب سجل الحسابات للمصري رقم (٢٨) 'مزايا العاملين' أن تقوم المنشأة بقياس التكلفة المتوقعة والالتزام فيما يتعلق بحالات غياب المتراكمة المتوقعة بمعدل القيمة الذي يتوقع المنشأة سداد نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في تاريخ الميزانية ، ويطبق هذا المبدأ كذلك في توزيع التوزيع المالية للتوزيع ، وبالعكس لا تعترف المنشأة بمصروف أو أي التزام لحالات غياب غير المتراكمة المتوقعة في تاريخ أي تقرير دوري مثلاً لا تعترف بمصروف أو أي التزام في تاريخ تقديم أي تقرير سنوي .

التكاليف الأخرى المخططة والتي تحدث بصورة غير منتظمة

ب١٠- قد تشمل الموزنة التقديرية المنشأة ما تكلف معية يتوقع تكيدها بشكل غير منظم خلال السنة المالية مثل المساهمات الخيرية وتكاليف تدريب العاملين ، وهذه التكاليف يمكن عام خاضعة للتقدير للشخصي بالرغم من أنها متوقعة وتميل لأن تتكرر بين سنة وأخرى ، والاعتراف بأي التزام في أي تاريخ تقرير مالي دوري لهذه التكاليف التي لم يتم تكيدها بشكل علم لا يتفق مع تعريف الالتزامات .

قياس عبء ضريبة الدخل عن فترة دورية

ب١١- يستحق عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام سعر الضريبة الذي ينطبق على إجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أي متوسط سعر ضريبة الدخل لسارية السنوية لفترة لتطبيق على الدخل قبل حساب ضريبة الدخل للفترة الدورية .

ب١٢- وهذا يتفق مع المفهوم الأساسي الوارد في الفقرة '٢٨' الذي ينحس على وجوب تطبيق نفس مبدأ الاعتراف والقياس المحاسبي في تقرير مالي دوري كما هي مطبقة في القوائم المالية السنوية. ويتم ربط ضرائب الدخل على أساس سنوي .

كما يتم حساب عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية بتطبيق سعر الضريبة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة المرحلية والذي يتطبق على إجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أي متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة للملاي ، ويحسب متوسط سعر الضريبة السنوي كمعدل مجموعة من أسعار ضريبة الدخل حتى يتوقع أن تنطبق على أرباح السنة الكاملة ، بما في ذلك فتخيرات التي تمت بالفعل في أسعار ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد في السنة المالية ، ويقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" الإرشاد بشأن التخيرات التي تمت بالفعل في أسعار الضرائب ، ويجب أن يتم إعادة تقدير سعر ضريبة الدخل السنوي على أساس السنة حتى تاريخه بما يتفق مع لفظة "٢٨" من هذا المعيار ، وتطلب لفظة "١٦ - (د)" الإصلاح عن التخيرات الهامة في التقديرات .

ب١٣- إلى الحد الممكن عملياً يتم تحديد متوسط سعر ضريبة الدخل للمقدّر للملاي بالنسبة للفوائم المعجدة بمسورة 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 الأيراد المفقون من أنشطة محددة) سيتم 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 في جميع الحالات ، ويتم استخدام متوسط مرجح لأسعار الضريبة في الجدول المختلفة أو بالنسبة لفئات الدخل إذا كان استخدام أسعار أكثر تعديلاً له نتيجة تحريية معقولة .

ب١٤- لتوضيح تطبيق المبدأ السابق ، تتوقع المنشأة التي تقدم تقارير ربع سنوية أن تربح من شركة تابعة ١٠,٠٠٠ قبل حساب الضريبة في كل فترة ربع سنوية وتعمل في دولة تبلغ سعر الضريبة الدخل فيها ٢٠% على أول ٢٠,٠٠٠ من الأرباح السنوية و ٣٠% على كل أرباح إضافية ، والأرباح الفعلية تشبه التوقعات ، ويبين الجدول التالي مبلغ عبء ضريبة الدخل الذي تصدر عنه لتقرير الربح سنوية .

الربح الأول الربح الثاني الربح الثالث الربح الرابع سنوياً

عبء الضريبة ٢٥٠٠ ٢٥٠٠ ٢٥٠٠ ٢٥٠٠ ١٠٠٠٠

يتوقع أن تستحق ضريبة مقدارها ١٠,٠٠٠ للسنة بأكملها حتى دخل مقداره ٢٠,٠٠٠ قبل حساب الضريبة .

ب١٥- فيما يلي إيضاح آخر : تقوم المنشأة بتقديم تقرير ربع سنوية ، ومن المتوقع أن تحصل على ربح مقداره ١٥٠٠٠ قبل حساب الضريبة في الربع الأول ، إلا أنها تتوقع أن تتكبد خسائر مقدرها ٥٠٠٠ في كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث التالية (وهكذا يبلغ ربحها صفرًا خلال السنة) ومتوسط سعر صريفة الدخل السنوية المقدرة ٢٠% . ويبين الجدول التالي مبلغ عبء ضريبة الدخل الذي يرد في التقرير في كل فترة ربع سنوية .

الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
٢٠٠٠	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	صفر

الفرق بين السنة المالية والسنة الضريبية

ب١٦- في الحالات التالية التي تختلف فيها السنة المالية عن السنة الضريبية يتم قياس عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام متوسط مرجح لسعر الصريفة الفعلي مقدراً لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل المطبقة على الجزء من الدخل قبل حساب الضريبة الذي تم تحقيقه في كل سنة من سنوات ضريبة الدخل هذه .

ب١٧- ملغاة .

الخصم الضريبي

ب١٨- ملغاة .

ب١٩- ملغاة .

رد وتحويل الخسارة والخصم الضريبي

ب٢٠- يتم إظهار الخسارة الضريبية التي تم ردها في الفترة الدورية التي تحدث فيها تلك الخسارة ، كما يتم كذلك الاعتراف بأي تعويض مقبل لذلك في عبء ضريبة لولية زيادة في إيرادات ضريبة .

ب٢١- يقدم معيار المحاسبة لمصرى رقم (٢٤) شروطاً لتقييم احتمال الريح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابله الاستفادة من الخسائر والخصومات للضريبة غير المستخدمة. ويتم تطبيق هذه الشروط في نهاية كل فترة دورية ، وإذا تم استيفاء هذه الشروط يتم إظهار أثر تحويل الخسارة الضريبية في حساب متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة المطبق .

ب٢٢- إيضاحاً لذلك هناك منشأة تقدم تقريرها كل فترة ربع سنوية ولديها خسائر تشغيل مرحلة لأغراض ضريبة الدخل في بداية السنة المالية العالية مقدراها ١٠٠٠٠ والتي لم يتم الاعتراف فيها بأي أصل ضريبي مؤجل ، وتربح المنشأة ١٠٠٠٠ في الربع الأول من السنة المالية ، ويتوقع أن تربح ١٠٠٠٠ في كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث التالية ، ويستبعد الخسارة التشغيلية المرحلة يتوقع أن يبلغ معدل سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر ٢٠% فيكون عبء الضريبة كما يلي:

الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	٦٠٠٠

التغيرات التعاقبية أو المتوقعة في سعر للشراء

ب٢٣- هناك تصور بالنسبة لأي خصم على الكميات وكذلك التغيرات الأخرى المتعاقبة عليها في أسعار المواد الخام أو العمالة أو البضائع والخدمات الأخرى المستترة في الفترات الدورية لدى كل من الطرف الذي يقدم بالسداد والمستلم إذا كان من المتوقع حدوث ذلك ، وهكذا فإن أي تخفيض أو خصم متعاقب يكون متوقع ، إلا أن أي خصم أو خصم تقريبي لا يكون له أي انعكاس لأن الأصل هو الالتزام لتأجيل لا يستوفى الشروط الواردة في إطار عرض وتصوير القوائم المالية التي تنص على وجوب أن يكون الأصل مورداً تسيطر عليه المنشأة نتيجة لحدث سابق ، ووجب أن يكون الالتزام عبئاً حالي يتوقع أن ينجم عن تسويته تدفق خارجي للموارد .

الاهلاك والاستهلاك

ب٢٤- يعتمد الاهلاك والاستهلاك لفترة دورية على الأصول المملوكة خلال تلك الفترة الدورية ولا يؤخذ في الاعتبار حالات استحوذ أو بيع الأصول المخطط لها لفترة لاحقة في السنة المالية .

المحزون

ب٢٥- يتم قياس المحزون للتقارير المالية الدورية بناء على نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية . ويحدد معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المحزون" شروط الاعتراف بالمحزون وتقييمه ويمنح المحزون مشاكل معينة في تاريخ أي تقرير مالي بسبب الحاجة إلى تحديد الكميات والتكاليف وكذلك صفات القيمة للبيع

المخزون ، وبالرغم من ذلك يتم تطبيق نفس مبدأي القياس على المخزون الدوري ، ولتوفير التكليف والوقت كثيراً ما تستخدم للمنشآت التقديرات لقياس المخزون في التواريخ الدورية إلى حد كبير مما يتم في توفير تقديم للتكاليف المستوية ، وفيما يلي لمحة عن كيفية تطبيق اختيار صافي القيمة البيعية في تاريخ دوري ، وكيفية معالجة التغيرات في التصنيع في التواريخ الدورية .

صافي القيمة البيعية للمخزون

ب١٦- يتم تحديد صافي القيمة البيعية للمخزون بالرجوع إلى أسعار البيع والتكاليف المتعلقة بها لإكمال بيعها في تواريخ دورية ، وتقوم المنشأة برصد أي انخفاض في القيمة إلى صافي القيمة البيعية في أية فترة دورية لاحقة فقط إذا كان من المناسب إجراء ذلك في نهاية السنة المالية .

ب٢٧- ملغاة.

التغيرات في تكلفة التصنيع للفترة الدورية

ب٢٨- يتم الاعتراف بالانحرافات في السعر والقائمة وللصرف والكمية المنشأة صناعية في قائمة الدخل في تواريخ التغير الدورية إلى نفس المدى الذي يتم فيه الاعتراف بهذه التغيرات في قائمة الدخل في نهاية السنة المالية مع اعتبار تأجيل التغيرات التي يتوقع استيعابها في نهاية السنة غير مناسب ، لأنه من الممكن أن ينجم عن ذلك إثبات المخزون في تلك التاريخ بمقدار يزيد أو يقل عن حصته في لتكلفة الفعلية للصنع .

أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية

ب٢٩- يتم قياس أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية للتقرير المالية الدورية حسب نفس المبدأ كما في نهاية السنة المالية .

ب٣٠- بعدد معيار لمعالجة المصري رقم (١٤) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية كيفية ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض بما في ذلك الإرشادات الخاصة باستخدام متوسط أسعار صرف للعملات الأجنبية لو أسعار الإقبال لها وإرشادات بشأن الاعتراف بالتسويات الناتجة في الأرباح لو الخسائر أو بنود الدخل الشامل الأخرى. ويتم استخدام المتوسط الفعلي وأسعار الإقبال للفترة الدورية بما يتفق مع معيار لمعالجة المصري رقم (١٤) ، ولا تقوم المنشآت بتوقع التغيرات المستقبلية في أسعار الصرف الأجنبية في بقي السنة المالية الحالية عند ترجمة العمليات الأجنبية في أية فترة دورية .

ب٣١- إذا تطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) الاعتراف بتسويات ترجمة
العملات الأجنبية كدخل أو كمصروف في الفترات التي تنشأ بها ، فإن هذا المبدأ
يطبق في كل فترة دورية . ولا تقوم المنشآت بتأجيل بعض تسويات ترجمة
العملات الأجنبية في أي تاريخ دوري إذا كان من المتوقع رد التسوية قبل نهاية
السنة المالية .

التقارير المالية الدورية في الاقتصاديات عالية التضخم

ب٣٢- ملغاة .

ب٣٣- ملغاة .

ب٣٤- ملغاة.

اضمحلال قيمة الأصول

ب٣٥- يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة" الاعتراف بخسارة
"الاضمحلال في القيمة إذا انخفض المبلغ الفعلي للاسترداد إلى أقل من القيمة
الدفترية .

ب٣٦- يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس شروط اختبارات اضمحلال
القيمة و الاستبعاد من التكلفة في أي تاريخ دوري كما كانت ستعمل في نهاية أية
سنة مالية ، على أن ذلك لا يعني أنه يجب على المنشأة أن تقوم بالضرورة
بإجراء حساب مفصل لاضمحلال القيمة في نهاية كل فترة دورية ، بل، تقوم
المنشأة بإجراء مراجعة لتحديد دلائل على وجود أي اضمحلال هام في 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 المصري رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه
الأمثلة التالية لإيضاح تطبيق المبدأ المذكور في الفقرة ٤١٢ من هذا المعيار .

- ج١- **المخزون** : قد لا تدعو الحاجة إلى إجراءات كاملة للجرد والتقييم للمخزون في تواريخ الدورية بالرغم من أنه يمكن إجراؤها في نهاية السنة المالية ، وقد يكون كافياً إجراء تقديرات في التواريخ الدورية بناءً على هولاء المبيعات .
- ج٢- **توبيي الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة** : قد تقوم المنشآت بإجراء بحث أكثر شمولاً لتوبيي الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة في تواريخ التقارير السنوية وليس في التواريخ الدورية .
- ج٣- **المخصصات** : لن نحدد المبلغ المقدس لمخصص (مثل مخصص الضمانات والتكاليف البيئية وتكاليف اعداء الموقع) قد يكون معقداً وكثيراً ما يكون مكلفاً ومستهلكاً للوقت ، وفي بعض الأحيان نستخدم منشآت خبراء خارجيين للمساعدة في الحسابات السنوية ، و يتم عادةً عمل تقديرات مماثلة في تواريخ دورية بناءً على مراجعة وتحديث لمخصص السنوي السابق بدلاً من استخدام خبراء خارجيين لعمل حساب جديد .
- ج٤- **المعاشات** : يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين" أن تقوم المنشأة بتحديد القيمة الحالية للالتزامات المحددة المرتبطة بهذه المزايا والقيمة السوقية لأصول نظام المعاشات في تاريخ نهاية كل فترة مالية. ويشجع المعيار المنشأة على استخدام خبير اكتواري مؤهل مهتماً بقياس الالتزامات . ولأغراض تقرير الدورية يمكن الحصول على قيس يعتمد عليه من خلال الاستنتاج والاستبطاء على أحدث تقييم اكتواري .
- ج٥- **ضرائب الدخل** : تقوم المنشأة في قوائمها المالية المجمعة بحساب عبء ضريبة الدخل والتزام ضريبة الدخل المتوقع في تواريخ سنوية بتطبيق سعر الضريبة لكل دولة مستقلة حتى قيسات الدخل لكل دولة ، وعلى الرغم من أن فقرة ١١٤ تبين أهمية التوصل لهذه الدرجة من الدقة في تواريخ تقديم التقارير

الدورية إلا أنه قد يكون من غير الممكن تحقيقها في جميع الحالات ، ويتم استخدام متوسط مرجح لسعر الضريبة في الدول المختلفة أو بالنسبة لخاصات الدخل إذا كانت ذات درجة تقريبة معقولة .

ج٦- البنود المحتملة : قد يشمل قياس البنود المحتملة آراء الخبراء القانونيين لممثلين آخرين ويتم في بعض الأحيان الحصول على تقارير رسمية من خبراء مستقلين فيما يتعلق بالبنود المحتملة ، ومن هذه الآراء حول التقاضي والمطالبات والتقييمات والبنود المحتملة وحالات عدم التأكد الأخرى قد تكون مطلوبة لم لا تكون مطلوبة في القوانين للضرورة .

ج٧- ملقاة.

ج٨- التسويات فيما بين الشركات الشقيقة وقطاعية : بالنسبة لبعض الأرصدة المشتركة بين شركات الشقيقة والتابعة إلى أن تتم تسويتها على مستوى تفصيلي عند إعداد القوائم المالية للمجموعة في نهاية السنة المالية فإنه يمكن تسويتها بصورة مختصرة وأقل تفصيلاً عند إعداد القوائم المالية للمجموعة في أي تاريخ نوري .

ج٩- الصناعات المتخصصة : نظراً للتعبيد والارتفاع لتكلفة الوقت قد تكون قياسات لفترة الدورية في الصناعات المتخصصة لكل نقعة مما هي عليه في نهاية السنة المالية ، مثال ذلك حساب احتماليات لتأمين من قبل شركات للتأمين .

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٣١) المعدل ٢٠١٥

اضمحلال قيمة الأصول

معييار للمحاسبة للمصري رقم (٣١) المعدل ٢٠١٥ اضمحلال قيمة الأصول

المحتويات

١	هدف المعيار
٥-٢	نطاق المعيار
٦	تعريفات
١٧-٧	تحديد الأصل الذي قد يحدث اضمحلال في قيمته
٥٧-١٨	قياس القيمة الاستردادية
٢٤	قياس القيمة الاستردادية للأصل غير ملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد
٢٩-٢٨	صافي القيمة العادلة ناقصا تكاليف بيع
٥٧-٣٠	القيمة الاستخدمية
٣٨-٣٣	أسر تغير التغيرات للنفية المستقبلية
٥٣-٣٩	المناصر لمكونة لتغيرات التغيرات للنفية المستقبلية
٥٤	التغيرات للنفية المستقبلية للعمليات الأجنبية
٥٧-٥٥	سعر الحسم
٦٤-٥٨	الاعتراف وقياس خسارة الاضمحلال في لقيمة
٦٠٨-٦٥	وحدات توليد نقد والشفرة
٧٣-٦٦	تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمى إليها الأصل
٦٠٣-٧٤	القيمة الاستردادية والقيمة النظرية لوحدة توليد النقد
٦٩-٨٠	الشفرة
٨٧-٨٠	توزيع الشفرة على الوحدات الموزعة للنقد
٩٠-٨٨	اقتبل اضمحلال القيمة للوحدات الموزعة النقد التي تتضمن شفرة
٩٩-٩٦	توقيت اختبارات اضمحلال القيمة

١٠٣-١٠٠	الأصول قعامة ثمشاء
١٠٨-١٠٤	خسرة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد
١٢٥ ١٠٩	عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال للقيمة
١٢١-١١٧	عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد
١٢٣-١٢٢	عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد
١٢٥-١٢٤	عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة
١٢٧-١٢٦	الأفصاح
	التقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد
١٢٧-١٣٤	التي تحتوي على شهرة أو أصول غير منموسة ليس لها أصل إبتلجية
	محددة
	محقق (أ)

معييار المحاسبة المصري 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 إقائها بقيمة لا تتجاوز قيمتها الاسمية ، وبصبح الأصل مشأ بقيمة أكثر من قيمته الاسمية إذا كانت قيمته الفعلية تتجاوز القيمة الموقوع لتزديدها من خلال استخدام أو بيع الأصل ، وفي هذه الحالة فإن الأصل يعتبر قد ضسحت قيمته . وهنا يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بإثبات الخصارة الناحية عن اضمحلال قيمة ذلك الأصل ، و يحدد للمعير الحالات التي يتغير فيها أن تقوم للمنشأة بإلغاء المسرة الدجمة عن اضمحلال قيمة الأصل ، كما يوصى بإفصاحات معينة عن الأصول التي حدث اضمحلال في قيمتها .

نطاق المعيار

٢ - يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن اضمحلال في قيمة كافة الأصول بخلاف:

- (أ) مخزون (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون) .
- و (ب) الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٨) عقود الإنشاء) .
- و (ج) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل) .
- و (د) الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) مزايا العاملين) .
- و (هـ) الأصول المالية المدرجة في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) الأدوات المالية الاعتراف والقياس .
- و (و) ملأة .
- و (ز) الأصول البيولوجية المتعلقة بالأنشطة الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مخروجا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) الزراعة) .

و(ج) تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقبية لشركات التأمين بموجب عقود تأمين طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) عقود التأمين.

و(ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول الجارية التخلص منها) المبوية كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعقليات غير المستمرة.

٣ - لا يطبق هذا المعيار على المعززون أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء أو الأصول الخريبية المؤجلة أو الأصول الناشئة عن مزاييا العلمين أو الأصول غير المتداولة (أو مجموعة الأصول الجارية التخلص منها) المبوية كأصول محتفظ بها لغرض البيع لأن معايير المحاسبة المصرية الحالية قسارية على هذه الأصول تتضمن متطلبات معينة لإتبات هذه الأصول والاعتراف بها بقيمتها.

٤ - يطبق هذا المعيار على الأصول المالية المبوية:

(أ) كتركبات نابعة كما ورد في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "فروض مالية مجمعة".

(ب) كتركبات شفعة كما ورد في معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شفعة".

(ج) كحصة ملكية فر مشروعات مشتركة كما ورد في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة".

و بالنسبة لاستثمارات قيمة الأصول المالية الأخرى ، يتم الرجوع لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

٥ - لا يطبق هذا المعيار على الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ولا يطبق كذلك على الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي المقومة بالقيمة العادلة بالإضافة بعد خصم تكاليف البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) ، ويحدد ما إذا كان الأصل للمعاد تقييمه قد اضمحلت قيمته بناء على الأسر المنية لتعبد القيمة العادلة :

(أ) إذا كانت القيمة العادلة للأصل هي قيمته للموقفة و الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وقيمته العادلة ناقصاً تكلفة البيع هي تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد هذا الأصل :

(١) إذا كانت تكلفة الاستبعاد زائدة فتكون القيمة الاستثنائية للأصل المعدل بقيمته (للمقيم) بالضرورة قريبة أو أكبر من قيمة إعادة التقييم (على سبيل المثال القيمة العادلة). في هذه الحالة يجب تطبيق متطلبات إعادة التقييم ، فمن غير المحتمل أن الأصول المعدل بقيمتها بصيها ،لاضمحلال و بالتالي تصبح قيمة الاستثنائية في غير حاجة إلى تغيير .

(٢) إذا كانت تكلفة الاستبعاد غير زائدة فتكون القيمة العادلة ناقصا لتكاليف البيع للأصول المعدل بقيمتها بالضرورة أقل من القيمة العادلة ولذلك سوف نتمثل قيمة الأصل للمفيد إذا كانت قيمته في الاستخدام أقل من قيمة إعادة التقييم (على سبيل المثال القيمة العادلة) . في هذه الحالة يجب تطبيق متطلبات إعادة التقييم ، تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار لتحديد ما إذا كان الأصل قد لمصلحة أم لا.

(ب) إذا كانت القيمة العادلة للأصل حدثت على أساس غير القيمة السوقية فإن قيمة إعادة التقييم (للقيمة العادلة) قد تكون أكثر أو أقل من قيمة الاستثنائية ، وذلك و بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار عند تحديد ما إذا كان الأصل قد لمصلحة أم لا .

تعريفات

٦- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور في كل منها:

القيمة الدفترية: وهي المبلغ الذي يتم الاعتراف به للأصل بعد خصم أي مجمع للإهلاك أو الاستهلاك أو خسائر الاضمحلال في قيمته.

الوحدة المولدة للنقد: أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلية و تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من غيرها من الأصول أو مجموعات الأصول..

الأصول العائمة للمنشأة: وهي الأصول بخلاف المشهورة والتي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنقد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنقد .

تكاليف التخلص: وهي التكاليف الإضافية التي تنطق مباشرة بالتخلص من أصل أو وحدة مولدة للنقد بعد استبعاد تكاليف التمويل ومصرفات الضرائب العقارية.

القيمة القابلة للإهلاك : هي تكلفة الأصل الثابت أو أية قيمة أخرى بديلة للتكلفة في القوائم المالية ناقصا القيمة التخريبية له في نهاية عمره الإنتاجي المقدر .

(الإهلاك (الاستهلاك): هو فتحصيل المنتظم للقيمة تقبلة للإهلاك من الأصل الثابت على الصر الإنتاجي المقدر له (أو استهلاك الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه).

القيمة المعادلة : هي السعر الذي يتم بمخلامه من بيع أصل أو دفعه لفضل للزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

حساب الإضمحلال في القيمة: هي المبلغ الذي تزيد فيه القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد عن القيمة الاستردادية لها.

القيمة الاستردادية للأصل أو للوحدة المولدة للنقد: هي قيمته المعادلة تقصاً تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية ليهما أكبر .

المصير الإنشائي: إما أن يكون :

(أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تستفيع خلالها بالأصل .

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من تلك الأصل .

القيمة الاستخدامية: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة 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 .

لأمانة ما ورد في هذا المعيار فهي عضمة على النحو التالي :

(أ) تحدد الفقرات من "١٨" إلى "٥٧" متطلبات وشروط قياس القيمة "الاستردادية". ويستخدم مصطلح "أصل" ليشير للأصل المنفرد أو آلية وحدة مولدة للنقدية.

(ب) تحدد الفقرات من "٥٨" إلى "١٠٨" شروط الاعتراف والقياس بالنسبة لخسائر اضمحلال القيمة. ويتم تناول ما يتعلق بهن اضمحلال القيمة والاعتراف به بالنسبة للأصول العربية 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) نحدد الفقرات من '١٠٩' إلى '١١٦' متطلبات وشروط إلغاء حسابات اضمحلال القيمة المثبتة في فترات سابقة بالنسبة لأي أصل أو وحدة مولدة للقيمة و يطبق مصطلح 'أصل' في هذه الشروط على الأصل الفردي أو أية وحدة مولدة للقيمة، وهناك شروط إضافية للأصل الفردي وردت في الفقرات من '١١٦' إلى '١٢١'، وبالنسبة للوحدة المولدة للقيمة فقد وردت الشروط الإضافية في الفقرتين '١٢٢' و '١٢٣'، وبالنسبة للشهرة فقد وردت في الفقرتين '١٢٤' و '١٢٥'.

(د) نحدد الفقرات من '١٢٦' إلى '١٣٣' المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بشأن خسائر اضمحلال القيمة والعناية بالنسبة للأصول والوحدات المولدة للقيمة ونحدد الفقرات من '١٣٤' إلى '١٣٧' متطلبات الإفصاح 'الإضافية' للوحدات المولدة للقيمة فنوزع عليها الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأصول الإنتاجية غير المحددة وذلك لأغراض لقبول اضمحلال القيمة.

٨ - يضمحل الأصل عندما تتجاوز قيمته النظرية قيمته الاستردادية والفقرات من '١٣' إلى '١٤' تقدم وصفاً لمعنى الدلالات والمؤشرات على إمكانية حدوث خسائر اضمحلال في قيمة الأصل، وإذا ظهرت أي من هذه الدلالات والمؤشرات فبمعين على المنشأة أن تقوم بعمل تقدير رسمي للقيمة الاستردادية، وفيما عدا ما ورد في فقرة '١٠'، إذا لم تكن هناك أية دلالة على احتمال حدوث خسائر نتيجة اضمحلال في قيمة الأصل فإن هذا المعيار لا يتطلب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير رسمي للقيمة الاستردادية.

٩ - يمين على المنشأة أن تقدر في كل تاريخ نهاية الفترة المالية ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة أصل. وإذا كان الأمر كذلك، ففليه 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 افتراضي غير محدد أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام وذلك بمقارنة قيمته النظرية مع قيمته الاستردادية، ويمكن إجراء هذا الاختبار في أي وقت في السنة بشروط إجرائه في نفس الوقت من كل سنة، ويجوز إجراء الاختبارات للأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة - إلا أنه إذا تم الاعتراض بهذا الأصل غير الملموس أولاً أثناء السنة الحالية يتم إجراء اختبار اضمحلال للقيمة لهذا الأصل قبل نهاية هذه الفترة.

(ب) إجراء اختبار للشهرة المنشأة في عملية تجميع أعمال سنوياً طبقاً للقرارات من ٨٠٠ إلى ٩٩٠.

١١ - فترة الأصل، غير قمتوس على تحقيق منقح لقصانية مستقبلية كافية لاسترداد قيمته الدفترية تخفيض لدرجة أكثر من عدم التأكد وذلك قبل إرجعة الأصل للاستخدام عنها بعد لقاحته للاستخدام وبالتالي يتطلب هذا للمعيار قيام المنشأة باختبار لضمحلل القيمة على الأقل مرة سنوياً وكذلك للقيمة الدفترية للأصل، غير للملوس الذي لم يتاح بعد للاستخدام.

١٢ - وعند تقدير مدى احتمال حدوث اضمحلل في قيمة الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار - كحد أدنى - المؤشرات التالية:

المصادر الخارجية للمعلومات :

(أ) حدوث انخفاض ملموس في القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد .

(ب) حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي على المنشأة أثناء الفترة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية والصوى والمناخ الاقتصادي والتشويبي الذي تعمل فيه المنشأة أو في السوق التي تم تخصيص الأصل لها.

(ج) حدوث زيادة في أسعار فائدة الصوى على الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة وأن يكون من المحتمل أن يكون تلك الزيادة تأثير على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل مما يفر عن اضمحلل ملموس في القيمة الاستردادية للأصل.

(د) إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة قيمها الرسمية *Marked Capitalization* طبقاً لأسعار السوق.

المصادر الداخلية للمعلومات:

(هـ) توفر دليل تقادم أو تلف مادي في الأصل.

(و) حدوث تغيرات ملموسة ذات تأثير سلبي على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه ، وهذه التغيرات تشمل تغيره الأصل والخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبط بها الأصل أو إعادة هيكليتها أو خطط تتعلق بالتصرف في الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع وإعادة تقدير العمر المتبقي للأصل بحيث يكون له نهاية محددة^(٢).

(٢) بمجرد أن يعي الأصل بنروط لتتطلب كاحتفظ به لغرض البيع (أو يدرج ضمن مجموعة مستبعد متبررة كاحتفظ بها لغرض البيع) فإنه يشهد من إطلاق هذا المعيار ويتم معالجتة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) 'الأصول غير المقدولة كاحتفظ بها لغرض البيع' و تعديلات غير المنسرة.

(ز) توأفر دليل من التقارير الداخلية تشير إلى سوء الأداء الاقتصادي للأصل أو يتوقع أن يكون مينا.

(ح) من مؤشرات وجود اضمحلال عند اعتراف المستثمر بتوزيعات الأرباح في استثمار في شركة تابعة أو شركة شقيقة أو منشأة تحت سيطرة مشتركة ما يلي :

(١) عندما يزيد الرصيد القفري للاستثمار في القوائم المالية المستقلة عن الأرصدة القفوية الواردة في القوائم المالية المجمعة لصالح أصول المنشأة المستثمر فيها بما في تلك الشهرة المرتبطة بها .

(٢) عندما تزيد التوزيعات عن إجمالي الدخل الشامل في المنشأة المستثمر فيها في الفترة التي 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 الشراء تقوم بإجراء اختبار اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة عن "٨٠" إلى "٩٩" .

١٤ - قد تشير دلائل من تقارير لداخلية إلى احتمال اضمحلال في قيمة الأصول منها :

(أ) أن التدفقات النقدية زهاء الأصل أو الاحتياكات النقدية للتأية للتشغيل الأصل أو صيغته - أعلى مما هو مقدر في المولدة التقديرية.

(ب) أن تكون التدفقات النقدية الفعلية بالصافي أو أرباح التشغيل أو الخسائر الباجية عن الأصل ، أسوأ مما هو مقدر في المولدة 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 نفقات نقدية خارجة للأصل عند تجميع أرقام للفترة الحالية مع الأرقام المتوقعة مستقبلاً.

١٥ - كما ورد في الفقرة "١٠" يتطلب هذا المعيار إجراء اختبار اضمحلال للقيمة 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 للقيمة الاستردادية

للأصل ، على سبيل المثال ، إذا أظهرت العمليات الحسابية السابقة أن القيمة الاستردادية للأصل تتجاوز بكثير قيمته النظرية عندئذ لا تحتاج المنشأة إلى إعادة تقييم القيمة الاستردادية ما لم يقع أي حدث يؤدي إلى استبعاد هذا الفرق وبالمثل قد تظهر التحليلات مسلفة أن القيمة الاستردادية للأصل لا تنسم بذية حساسية تجاه أي مؤشر ورد في الفقرة ١٢*.

١٦ - كإيضاح لما ورد في الفقرة ١٥* إذا حدثت زيادة في أسعار هيئة السوق عن المعدلات الأخرى للمعد على الاستمرار في السوق أثناء الفترة ، فإنه ليس مطلوباً بموجب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بعمل تعديلات رسمية للقيمة الاستردادية للأصل في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستدافية 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 الافتراضي المنقضي طويلاً.

(ب) إذا كان من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستدافية للأصل بالزيادة في أسعار السوق - إلا أن تحليل الحساسية للسوق للقيمة الاستردادية يوضح:

(١) أنه من غير المحتمل أن يكون هناك لضمحلل 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 الإبرادات للموحي عن أية زيادة في أسعار السوق.

أو (٢) أنه من غير المحتمل أن يؤدي الاضمحلال في القيمة الاستردادية إلى حدوث خسائر حسيمة نتيجة الاضمحلال في قيمة الأصل.

١٧ - إذا كان هناك مؤشر على أن أصل ما سوف يحدث لضمحلل في قيمته ، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي لو أن طريقة الإهلاك (الاستهلاك) لو القيمة

المنفعة للأصل بتعين مراجعتها وتعديلها بموجب معوز الضامية المصري للمطلق على هذا الأصل حتى إذا لم يتم إثبات أية حسائر نتيجة عن لضمحلل قيمة الأصل.

قياس القيمة الاستردادية

١٨ - يحدد هذا المعيار القيمة الاستردادية على أنها سعر بيع الأصل بالصافي أو للقيمة الاستخدامية له أيهما أعلى ، والفقرات من ١٩-٥٧ تحدد متطلبات قياس القيمة الاستردادية ، وهذه للمتطلبات تستخدم لمصطلح "أصل" ولكنه ينطبق على الأصل منفرداً أو الوحدة التي قدر بها.

١٩ - ليس من الضروري دائماً أن نحدد سعر بيع الأصل بالصافي وقيمه الاستخدامية، على سبيل المثال، إذا تجاوز أي من هذه المبالغ للقيمة الدفترية للأصل ، فمعنى ذلك أنه لا يوجد اضمحلال في 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 الأسواق الذي يمكن بناء عليه عمل تقديرات يعتمد عليها للقيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل و على هيئة من المعفق و يتملان بإرادة حرة ، وفي هذه الحالة فإن للقيمة الاستردادية للأصل يمكن اعتبار أنها قيمته الاستخدامية .

٢١ - إن لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن للقيمة الاستخدامية لأصل ما تتجاوز بشكل منموس صافي سعر بيع هذا الأصل ، فإن للقيمة الاستردادية لهذا الأصل يمكن اعتبارها سعر بيعه بالصافي ، وهذا هو الحال غالباً بالنسبة لأصل يحتفظ به للبيع ، وهذا لأن القيمة الاستخدامية للأصل للمحتفظ به للتصرف فيه تتكون من صافي عند التصرف حيث إن التدفقات النقدية المستقلة من الاستخدام المستمر للأصل حتى التصرف فيه من المتوقع أن تكون حتمية.

٢٢ - تتحدد للقيمة الاستردادية للأصل مدقه إلا في حالة عدم إنتاج الأصل لتدفقات نقدية داخلية 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 ٦٥-٦١ في "١٠٣" مالم:

(أ) بكن سعر بيع الأصل بالصافي أعلى من قيمته الدفترية.

أو (ب) يمكن تقدير القيمة الاستخدمية للأصل لتكون قريبة من صافي سعر بيعه ويكون في الإمكان تحديد سعر فبيع بالصفى له.

٢٣ - في بعض الحالات يمكن أن توفر التقديرات والمتوسطات والبيانات الحسابية للمختصة تقديراً تقريبياً بدرجة معقولة للصعوبات التفصيلية الموضحة في هذا المعيار لتحديد سعر بيع الأصل بالصفى أو قيمته الاستخدمية.

قياس القيمة الاستردادية للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد

٢٤ - تتطلب فقرة "١٠" إجراء لاختيار اضمحلال القيمة لأي أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجي محدد متوالياً بمقارنة القيمة التقديرية مع قيمة الاستردادية بغض النظر عن وجود أي مؤشر عن اضمحلال القيمة. إلا أنه يجوز استخدام آخر حسابات تفصيلية عن القيمة الاستردادية للأصل في احتساب اضمحلال القيمة في الفترة الحالية بشرط توافر الشروط التالية:

(أ) إذا كان الأصل غير الملموس لا يحقق تدفقات نقدية دخلية من الاستخدام المستمر المستقر بشكل كبير عن الأصول الأخرى ، وبالتالي يتم احتسابه كجزء من الوحدة المولدة للنقدية التي يتبعها هذا الأصل وبالتالي لم تتغير الأصول والإيرادات فمكونة لهذه الوحدة بدرجة كبيرة منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية .

و (ب) أن ينتج عن آخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز قيمة التقديرية للأصل بهامش كبير.

و (ج) في ضوء الأهداف التي وفعت وظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية ، ويكون تقدير القيمة الاستردادية الحالية بأقل من القيمة التقديرية للأصل أمر بعيد الحدوث.

صافي للقيمة العادلة ناقصا تكاليف بيع

٢٥ - ملغاة.

٢٦ - ملغاة.

٢٧ - ملغاة.

٢٨ - تكاليف الاستبعاد بخلاف تلك التي اعترف بها كالتزام يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع ، ومن أمثلة هذه التكاليف ، لمصروفات القانونية وكذلك ضريبة الدمغة والعمولات العمالة وتكاليف نقل الأصل والتكاليف الإضافية المباشرة

لوضع الأصل في حالة تسمح بالبيع، إلا أن مكافآت ترك الخدمة (كما هو محدد في معيار المحاسبة للمصري رقم (٣٨) "مرتب العاملين") والتكاليف المرتبطة بتخصيص أو إعادة تنظيم المنشأة بعد استبعاد الأصل لا تعتبر تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

٢٩ - يتطلب استبعاد أصل ما في بعض الأحيان أن يتحمل المشرى للتردد ويكون هناك قيمة عادلة تقسم تكاليف البيع بالصفى لكل من الأصل والالتزام وتوضح للفترة "٧٨" كيف يتكرر التعامل مع هذه الحالات.

القيمة الاستخدمية

٣٠ - تراعى العناصر الآتية عند حساب القيمة الاستخدمية للأصل :

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

و (ب) التوقعات بشأن التغييرات الممكنة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

و (ج) القيمة الزمنية للنقد ممتلة في 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 تغيير للقيمة الاستخدمية لأصل ما ، يتم اتخاذ الإجراءات الآتية:

(أ) تغيير التدفقات النقدية للدخل والتدفقات النقدية الخارجة لمستقبلية التدفقات عن الاستخدام المستمر للأصل وعن بيعه للمواري.

(ب) تطبيق سر 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 أسعار الخصم، وبغض النظر عن الأسلوب الذي تتخذه المنشأة لإظهار التوقعات الخاصة بإمكانية تغير قيمة أو توقيت التدفقات

التقنية المستقبلية فإن النتيجة يجب أن تكون إظهار القيمة الحالية للتدفقات التقنية المستقبلية بمعنى المتوسط المرجح لجميع السانح الممكنة. ويوفر المرفق (أ) إرشادات إضافية عند استخدام أسلوب القيمة الحالية عند قياس قيمة الأصل المستخدم .

أسس تقدير التدفقات التقنية المستقبلية

٣٣ - عند قياس القيمة الاستخدمية يجب على المنشأة:

(أ) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات التقنية على أساس افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدار العصر الإنتاجي المتبقي للأصل : ويجب إعطاء أهمية للأزمة والمؤشرات الخارجية.

(ب) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات التقنية على ضوء آخر الموترات والتوقعات التي اعتمدها الإدارة وأن تغطي تلك التوقعات فترة خمس سنوات ما لم يكن هناك مبررًا لفترة أطول ، ومع استبعاد أية تدفقات تقنية للدخل أو للخارج مستقبلية متوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة في المستقبل أو من تحسين أو دعم أداء الأصل.

(ج) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات التقنية فيما بعد الفترة التي تغطيها الموترات والتوقعات الصادرة مؤخرًا ، 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 التي يستخدم فيها الأصل ما لم يكن هناك ما يبرر معدل نمو أعلى.

٣٤ - تقوم الإدارة بتقدير محفولية الافتراضات التي قامت عليها التنبؤات الحالية للتدفقات التقنية باختار أسباب لفروق بين التنبؤات الماضية للتدفقات التقنية والتدفقات التقنية الفعلية بموجب على الإدارة للتأكد من أن هذه الافتراضات تتفق مع النتائج الفعلية الماضية وأن يدعم ذلك الأحداث أو الظروف التي لم تكن قائمة أثناء تحقق هذه التدفقات التقنية.

٣٥ - وبشكل عام فإن توقعات والموازنات المالية الواضحة و التي يعتمد عليها بشأن التدفقات التقنية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات لا تكون متاحة. ولهذا السبب ، فإن تقديرات الإدارة بشأن التدفقات التقنية المستقبلية تكون قائمة على فترة أعلاها خمس سنوات ، ويحوز للإدارة أن تستخدم توقعات خاصة بالتدفقات التقنية

بناء على موزونات مالية تعطي فترة أطول عن حسن سخوت إذا كانت لديها الثقة بأن تلك التوقعات يعتمد عليها ويمكن أن توضح قدرة الإدارة بناء على الخبرة السابقة - علم: لتوصل إلى توقعات التدفقات النقدية بنقطة لفترات أطول.

٣٦ - يمكن تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية حتى نهاية العصر الإنتاجي للأصل من خلال استقرار واستخلاص توقعات التدفقات النقدية القائمة على أساس للموزونات والتوقعات المالية باستخدام معدل النمو لسنوات خالية، وهذا المعدل يكون ثابتاً أو متجهاً للانخفاض ما لم تحدث ردة في المعدل تتوافق مع المعلومات الموحدة حول نشاط المنتج أو دورة العصر الإنتاجي . وإذا كان ملائم ، يكون معدل النمو صفراً أو سلبياً.

٣٧ - وعندما تكون الظروف مواتية ، فإنه يكون من المحتمل دخول المنافسين للسوق وتقييد النمو . لذلك فإن المنشأة سوف تواجه صعوبات لتجاوز معدلات النمو التاريخية عن المدى البعيد (٢٠ سنة مثلاً) بالنسبة للمنتجات أو للصناعات أو في الدولة أو الدول التي تمارس فيها المنشأة نشاطها أو في السوق التي تستخدم فيها الأصل.

٣٨ - وعند استخدام المنشأة لمعلومات ورنيت في الموزونات أو التوقعات المالية ، فإنها تدرس هذه المصطلحات من حيث كونها تعكس افتراضات معقولة ومؤيدة وتمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي سوف تكون قائمة على مدار العصر الإنتاجي المتبقي للأصل.

العناصر المكونة لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٩ - يجب أن تتضمن التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المتواصل للأصل.

(ب) توقعات التدفقات النقدية الخارج 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) صافي التدفقات النقدية - إن وجدت - المتوقع تحصيلها (أو سددها) لبيع الأصل أو التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي.

٤٠ - تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم الافتراضات الثابتة بشأن الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى انخفاض بشكل عام . لذلك ، إذا كان سعر الخصم يشمل تأثير الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى انخفاض ، فإن التدفقات النقدية

المستقبلية يتم تقديرها بالمعدلات الحالية ، أما إذا كان سعر الخصم يستند للقائمر
الناجم عن زيادة الأسعار بسبب فتعقد فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تكون
لم. معدلاتها الحقيقية (ولكن تشمل زيادة أو نقص معين في الأسعار المستقبلية).

٤١ - تشمل توقعات الخدمة بالتدفقات النقدية للخارج 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 ستحصلها المنشأة قبل أن
يكون الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع ، فإن تقديرات التدفقات النقدية للخارج المستقبلية
تتضمن تقدير أي تدفق نقدي خارج آخر يتوقع أن تتكده المنشأة قبل أن يكون الأصل
جاهزاً للاستخدام أو بيع . على سبيل المثال ، فإن هذا ينطبق على عمن تحت الإنشاء
أو مشروع تنموي لو عمراني لم يستكمل بعد.

٤٣ - لتجنب الأرواح يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة عن أصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر
و التي لا تعتمد على حد كبير على التدفقات النقدية الداخلة من الأصل محل
الدراسة (مثل ذلك الأصول المالية مثل العملاء).

(ب) التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالالتزامات التي قد تم الاعتراف بها كالتزامات
(مثل ذلك للموردين أو المعاشات أو للمخصصات).

٤٤ - يجب تغيير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة ويجب ألا تشمل
تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المفردة
التي يتوقع أن تنشأ مما يلي:

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم تتقرر المنشأة بها بعد.

أو (ب) تطوير أو تحسين أداء الأصل.

٤٥ - نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية هربت للأصل في حالته الراهنة فإن القيمة
الاستخدامية لا تعكس ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية لخارج مستقبلية أو للفورات في التكلفة المتعلقة بذلك (مثل
ذلك التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة
هيكلية مستقبلية لم تتقرر المنشأة بها بعد.

أو (ب) للتدفقات النقدية الخارجة قُني تحسن أو تزيد من أداء الأصل أو للتدفقات النقدية الداخلة المتوقع أن تنشأ من هذه التدفقات الخارجة.

٤٦ - إعادة الهيكلة هي برنامج مخطط ومرقّب بمعرفة الإدارة : وهو يغير بشكل عام و مؤثر إلى نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة أو الأسلوب الذي يؤدي به العمل، ويضم مميّز للمعالجة المصرفية رقم (٢٨) إرشادات توضح التوقيت الذي تكون فيه المنشأة ملتزمة بإعادة الهيكلة.

٤٧ - عندما يلتزم المنشأة بإعادة هيكلة ، فمن المتوقع أن تتأثر بعض الأصول بإعادة الهيكلة هذه ، وعندما يلتزم المنشأة بإعادة الهيكلة:

(أ) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الداخلة و التدفقات النقدية الخارجة لأغراض تحديد القيمة المستخدمة سوف تُعكس وفورات التكلفة و المنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (ساء على أحدث موازنة مالية أو تقديرات معتمدة من الإدارة)

(ب) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية لإعادة الهيكلة تتضمن مخصص إعادة الهيكلة طبقاً لمييار المحاسبة المصرفية 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 المفترضة المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من هذه المصروفات .

٤٩ - تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المصروفات المستقبلية اللازمة للحفاظ على الأصل والإبقاء عليه عند مستوى أدائه الحالي، وعندما تكون الوحدة المولدة للنقدية من أصول لها أعمار إنتاجية مختلفة وجميعها أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن تحليل الأصول بأصول أخرى ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرشحة بالوحدة ، وبالمثل عندما يكون هناك أصل منفرد يتكون من أجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة فإن تحليل الأجزاء بأجزاء ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية ضمن بحفها الأصل.

٥٠ - يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

أو (ب) مقبوضات أو مطلوبات ضريبة الدخل.

٥١ - تمسك التدفقات النقدية المستقبلية المخرجة افتراضات تتفق مع طريقة تحديد سعر الخصم ، و إلا يؤدي غير ذلك إلى أخذ أثر بعض الافتراضات مرتين أو يتم تجاهلها للمرة . ونظرا لأن القيمة الزمنية للنفود يتم حسابها بحسم التدفقات النقدية المستقبلية المخرجة فإن التدفقات النقدية هذه لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية ، حيث إنه يتم تحديد سعر الخصم قبل حساب الضريبة، فإنه يتم أيضا تقدير التدفقات النقدية المستقبلية قبل حساب الضريبة.

٥٢ - يجب أن يكون تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم الحصول عليها (أو سدائها) لاستيعاد أصل ما في نهاية عمره الإنتاجي هو لمبلغ الذي يتوقع المنشأة أن تحصل عليه من استيعاد الأصل في معاملة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل و على هيئة من الحقائق و بعلامتين بارزتين حرية وذلك بعد خصم التكاليف المقدرة لاستيعاد الأصل .

٥٣ - يتم تحديد صافي التدفقات النقدية التي سيتم تحصيلها (أو سدائها) من استيعاد أصل ما في نهاية عمره الإنتاجي بطريقة مماثلة لتحديد صافي القيمة العادلة للأصل بعد خصم تكاليف البيع ، فيما عدا أنه عند تقدير صافي التدفقات النقدية:

(أ) نستخرج المنشأ الأسعار للسند في تاريخ التقدير للأصول لمماثلة التي وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي ، ولقي عملت في ظل ظروف مماثلة للظروف التي سيتم استيعاد الأصل فيها.

(ب) يتم تسوية هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناتجة عن التضخم العام والزيادات (الانخفاضات) للمستقبلية المحددة ، في حين أنه إذا استبعدت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية عن الاستخدام المستمر للأصل وسعر الخصم أثر التضخم للعام قبل هذا الأثر يستبعد أيضا من صافي التدفقات النقدية عند استيعاد الأصل.

١٥٣- تختلف القيمة للعادلة 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 للعادلة أي من العوامل التالية إلى الحد الذي لا تظهر فيها بشكل عام لمشاركين في السوق :

(أ) القيمة الإضافية المستمدة من تجميع الأصول مثل إنشاء محطة عذرات استيعابية في مواقع مختلفة.

و(ب) علاقات فرابط من الأصل الذي من قبليه والأصول الأخرى.

و(ج) الحقوق القانونية أو القيد القانونية التي تخص فقط المالك الحالي للأصل.

و(د) المدايع المضريبية أو الأعياء الضريبية التي تخص المالك الحالي للأصل .

التدفقات للتقديرات المستقبلية للعلاقات الأجنبية

٥٤ - تقرر قننات التقديرات المستقبلية بالعملة التي سوف تتحقق بها ثم يتم حصصها باستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة. وتقوم المنشأة بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها باستخدام سعر الخصم للقوي في تاريخ حساب القيمة الاستخدمية.

سعر الخصم

٥٥ - سعر الخصم هو السعر قبل الضريبة الذي يعكس التقييم الحالي للسوق لكل مما يلي:

(١) القيمة الزمنية للنقود.

و (ب) المخاطر المرتبطة بالأصل التي يتم بثاتها تعديل تقديرات التدفقات التقديرية المستقبلية.

٥٦ - أن السعر الذي يعكس التقييمات الحالية للسوق للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل هو الدك الذي يمثل المستثمرين إذا كان عليهم اختيار استثمار بواك تدفقت نقدية لصالح وتوقيت ومخاطرة مساوية لتلك التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل ، ويقرر هذا السعر من سعر الضمني في عمليات السوق الحالية لأصول مشابهة أو من تكلفة المتوسط المرحح لرأس مال منشأة مقيدة في سوق الأوراق المالية لها أصل واحد (أو محفظة أصول) مشبهة من ناحية قدرتها الضمنية المتوقعة و المخاطر المرتبطة بها مع الأصل محل الدراسة .، إلا أن سعر (أسعار) الخصم المستعملة تقابل القيمة الاستخدمية للأصل سوف لا تعكس المخاطر التي تم بثاتها نسبة تقديرات التدفقات التقديرية المستقبلية وإلا سيحسب تأثير بعض الافتراضات عرئين.

٥٧ - عندما لا يكون السعر لخاص بأصل متوقفاً بصورة مباشرة من السوق ، تستخدم المنشأة دائل لتقدير سعر الخصم، ويقوم للمرفق (أ) بإسدادات إضافية لتقدير سعر الخصم في مثل هذه الظروف .

الاعتراف و قياس خسارة الاضمحلال في القيمة

٥٨ - حددت للفرات عن "٥٩" إلى "٦٤" متطلبات الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال الأصل ، وذلك بخلاف الشهرة . وتتداول الفرات من "٦٥" إلى "١٠٠" الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال للوحدات المولدة للتقديرات وللشهرة .

٥٩ - إذا كانت القيمة الاستردادية لأصل أقل من قيمته العتريّة فبأنه يجب تخفيض القيمة العتريّة إلى مبلغ قيمته الاستردادية ، ويعتبر ذلك الانخفاض خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة.

٦٠ - يجب الاعتراف بخسارة اضمحلال في الأرباح أو الخسائر في الحال .

٦١ - ملحق .

٦٢ - عندما يكون المبلغ المقرر لخسارة اضمحلال في قيمة أصل تزيد على المبلغ المثبت دفترياً لذلك الأصل ، فعلى المنشأة الاعتراف بوجود التزلم إذا طلب ذلك معيار محاسبية مصري آخر.

٦٣ - بعد الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة يجب تسوية مبلغ إهلاك (استهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة العتريّة المعطاة للأصل ناقصاً قيمته فتخريجية (المتبقية) (إن وجدت) على أساس منظم على مدار عمره الإنتاجي المتبقي.

٦٤ - إذا تم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة فإنه يتم تحديد أية أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٦٤) "مسابك استحقاق" ، وذلك بمقارنة قيمة العتريّة المحددة للأصل مع الأساس الضريبي الخاص به.

وحدات توليد النقد و الشهرة

٦٥ - توضح الفقرات من "٦٦" إلى "٦٨" متطلبات تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل ، وكذلك تحديد للقيمة العتريّة بالسمة لوحدة توليد النقد والشهرة و حسم اضمحلال المعترف بها.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

٦٦ - إذا كانت هناك أية دلالة على اضمحلال قيمة أي أصل فإنه يجب تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل المقرر . وإذا لم يكن من الممكن تفسير المبلغ القابل للاسترداد للأصل المقرر فإنه يجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد الذي ينتمي إليها (وحدة توليد النقد للأصل).

٦٧ - لا يمكن تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل معروض في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن ممكناً تقدير قيمة الأصل الاستخدامية لتكون مغزبة لقيمتها بعدالة ناقصاً تكاليف البيع (مثال ذلك إذا لم يكن ممكناً تقدير الصفقات العتريّة المستقبلية من الاستعمال المستمر للأصل على أنها ضمنية).

(ب) إذا لم يولد الأصل تدفقات نقدية لحظة من الاستعمال، المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من أصول أخرى ، وفي هذه الحالات يمكن تحديد القيمة الاستخدمية فقط لوحة توليد النقد للأصل ونسباً لذلك قيمته الاستردادية.

مثال :

منشأة معدن 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 داخلية من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الموجودات الأخرى للمنجم.

ليس من الممكن تغيير القيمة الاستردادية لسكة الحديد الخاصة لأن القيمة الاستخدمية للسكة الحديد الخاصة لا يمكن تحديدها ، ومن المحتمل أنها تختلف عن قيمتها كخردة، ولذلك نقرر للمنشأة القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة ، أي للمنجم ككل.

٦٨ - أن وحدة توليد النقد للأصل كما هي معروفة في الفقرة ٦٣ هي أصغر مجموعة أصول تتضمن الأصل والتي تولد تدفقات نقدية داخلية 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 المقابل للاسترداد لكل أصل على حدة ، تحدد للمنشأة أصغر مجموعة للأصول تولد أكبر تدفقات نقدية داخلية مستقلة إلى حد كبير.

مثال :

تقوم شركة لتوبيسات بتقديم خدمات بموجب عقد مع مجلس محلي يتطلب حداً أقصى من الخدمة في كل واحد من الخطوط الخمسة . ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط و التدفقات النقدية من كل خط بشكل منفصل ، ولحد الخطوط يعمل بحسار كبير.

تتطلب أن المنشأة لا تمتلك خيار إيقاف أي خط للتوبيسات على 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 التوبيسات 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 الفرعية أو الأحياء أو المناطق الإقليمية أو لية طريقة أخرى)، أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات بشأن الاستثمار في استخدام أصول وعمليات المنشأة أو لتصرف بها.

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 ، وفي حالة تغير التدفقات النقدية الناشئة بواسطة أصل أو وحدة توليد نقد بسعر التحويل الداخلي تفاداً تستخدم المنشأة أفضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن أن تتحقق في معاملات تجارية بإرادة حرة وذلك عند تقديرها؛

(أ) للتدفقات النقدية للدخل المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدمية للأصول أو لوحدة توليد النقد.

(ب) للتدفقات النقدية للخارج المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدمية لأية أصول أو لوحدة 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 في المنشأة (مثل 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 المعزيزات للتدبيرية / التغيرات المالية المتعلقة بوحدة توليد نقد أو لأي أصل آخر أو وحدات توليد نقد متناثرة

بأسعار التحويل الداخلي تقوم لمنشأة بتعديل هذه المعلومات إذا لم تكن أسعار التحويل الداخلية تعكس أفضل تقدير للإدرة لأسعار السوق المستقبلية لإنتاج وحدة توليد للنقد في محاسبات بلادة 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 - لا يحدث لمنشأة أن أصلاً ينتمي لوحدة توليد نقد مختلفة عن وحدة أخرى في الفترات السابقة لو أن أنواع الأصول المجمعة لوحدة توليد النقد لأصل قد تغيرت في الفترة "١٣٠" تتطلب أقصاحات معينة حول وحدة توليد للنقد إذا تم الاعتراف بخسارة الأضعف في القيمة أو قد إلزامها بالنسبة لوحدة توليد للنقد.

القيمة الاستردادية و للقيمة الدفترية لوحدة توليد النقد

٧٤ - القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد هي عالى سعر البيع لوحدة توليد نقد أو للقيمة الاستدائية لها أيهما أعلى ، ونفرض تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد فإن لية إشارة في الفقرات من "١٩" إلى "٥٧" إلى (الأصل) يجب أن تفسر على أنها 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 لم تفرز مباشرة لو توزع على أساس معقول وثابت على وحدة توليد النقد ، والتي سوف تكون التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المقدرة عند تحديد القيمة الاستدائية لوحدة توليد النقد.

(ب) لا تشمل قيمة الدفترية لأي التزام معترف به إلا إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستدائية لوحدة توليد نقد بدون أخذ هذا الالتزام في الاعتبار و يرجع ذلك في أن صافي القيمة المائلة بعد خصم تكاليف البيع ، والقيمة الاستدائية لوحدة توليد النقد يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول التي هي ليست جزءاً من وحدة توليد نقد والالتزامات التي قد الاعتراف بها (راجع الفقرتين "٦٨" و "٦٣")

٧٧ - عندما يتم تجميع الأصول في مجموعات لتقييم إمكانية الإسترداد ، فإنه من الأهمية إدراج الأصول التي تولد التدفقات النقدية للدخل من الاستعمال المستمر ضمن وحدة توليد النقد بخلاف ذلك قد تظهر وحدة توليد للنقد أنها قليلة للاسترداد تماماً عندما

تكون خسارة الأضمحلال قد وقعت بالفعل، وفي بعض الحالات بالرغم من أن بعض الأصول تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لفترة لوحدة توليد النقد إلا أنه لا يمكن توزيعها على وحدة توليد النقد على أساس معقول وثابت، وقد يكون الحال كذلك بالنسبة للشهرة أو الأصول العالية للمشقة مثل أصول العفر للرئيسي، وتوضح الفقرات من ٨٠٠ إلى ١٠٣ كيفية التعامل مع هذه الأصول عند اختيار وحدة توليد نقد لأغراض الأضمحلال.

٢٨ - قد يكون من الضروري أخذ بعض الالتزامات المعترف بها في الاعتبار لتحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد، وقد يحدث ذلك إذا كان التصرف هي وحدة توليد النقد يتطلب أن يقوم المشتري بتحمل هذا الالتزام، وفي هذه الحالة يكون صافي سعر البيع (أو التدفق النقدي المقدّر من التصرف النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المخفض لأصول وحدة توليد النقد والالتزام معاً ناقصاً تكاليف التصرف. ولأغراض إجراء مقارنة ذات معنى بين القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد وقيمتها الاستردادية فنقسم للقيمة الدفترية للالتزام عند تحديد كل من القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد وقيمتها الدفترية.

مثال:

تقوم شركة بتشغيل مطعم و تتطلب القوانين وحوب أن يقوم ائمالك باستعادة لموقع إلى حالته عند استكمال عملياته التشغيلية، وتشمل تكاليف الاستعادة استبدال المواد الموجودة فوق للمطعم التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التدخين. وقد تم الاعتراف بمخصص لتكاليف استبدال المواد الموجودة فوق المطعم فوراً عندما أزيلت هذه المواد، كما تم الاعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة المطعم ويتم استهلاكه على مدى العمر الإنتاجي المقدّر للمطعم و تبلغ القيمة الدفترية لمخصصات الاستعادة ٥٠٠، وهو مماثل للقيمة الحالية لتكاليف الاستعادة.

تقوم المنشأة بشراء لخشائر لضمحلال القيمة للمنتج، ووحدة توليد النقد للمنتج هي المنتج ككل، وقد استثمرت المنشأة عروضا مختلفة لشراء للمنتج بتبلغ مقداره حوالي ٨٠٠، وهذا السعر يتضمن قيمة المشتري بتحمل التزم لاستعادة المواد الموجودة فوق للمنتج، وفقدت تكاليف التصرف هي المنتج على أنها طفيفة، وتبلغ القيمة الاستخدامية للمنتج حوالي ١,٢٠٠ بخلاف تكاليف الاستعادة، والقيمة الدفترية للمنتج هي ١٠٠.

تبلغ القيمة المعاملة تكاليف بيع وحدة توليد النقد ١٠٠. وهذا المبلغ يأخذ في الاعتبار تكاليف الاستعادة التي تم وضع مخصص لها، ونتيجة لذلك يتم تحديد القيمة الاستخدمية لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الاستعادة في الاعتبار وتقدر بمبلغ ٧٠٠ (١٢٠٠ - تكاليف ٥٠٠) القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد هي ٥٠٠ (القيمة الدفترية للمجم ١٠٠٠ - تكاليف القيمة الدفترية لمخصص تكاليف الاستعادة ٥٠٠) وبالتالي فالقيمة الاسمية للوحدة تزيد عن القيمة الدفترية.

٢٩ - يتم أخذنا للأسباب العملية لتحديد للقيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بعد الأخذ في الاعتبار الأصول التي هي جزء من وحدة توليد النقد (مثل ذلك للملاءم أو الأصول المالية الأخرى) أو الالتزامات التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية (مثل ذلك الموردين والمعاذات والمخصصات الأخرى)، وفي هذه الحالات تزداد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بمقدار القيمة الدفترية لهذه الأصول وتختص بالقيمة الدفترية لهذه الالتزامات.

الشهرة

توزيع الشهرة على الوحدات الممولة 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 صيغة التجميع بغض النظر عن بساطة الأصول أو الالتزامات الأخرى للشركة المقتناة لهذه الوحدات أو مجموعات. وتسم أية وحدة أو مجموعة وحدات يتم توزيع الشهرة عليها بما يلي:

(أ) أنها تمثل أمتى مستو داخل المنشأة ترتب بها الشهرة للأغراض الداخلية للإدارة .

(ب) أنها ليست أكبر من أي قطاع تشغيل كما هو معروف بالفترة "ح" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) "القطاعات التشغيلية" قبل التجميع .

٨١ - مثل الشهرة المكتسبة من عملية تجميع أعمال لمبلغ قدر بنفعها المشتري توفراً لمذيع اقتصادي مستقبلية، من الأصول غير القابلة للتحديد بشكل منفرد أو من الأصول التي لا تحقق شروط الاعتراف بشكل منفرد في القوائم المالية . والشهرة لا تولد التدفقات نقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول وعلائها ما تساهم في التدفقات النقدية للوحدات المتعددة لتوليد نقد، وأحياناً لا يمكن توزيع الشهرة

إلا على أساس تقديري على الوجودات الفردية للموادة للتدف وبالنسبة إلى نفس مستوى داخل المنشأة يتم عدة مزاولة للشهرة لأعراض الإدارة الداخلية أحياناً ما يتضمن عدداً من وحدات توليد للتدف ترتبط بها الشهرة ولكن لا يمكن توزيعها عليهم، والإشارة لوحدة توليد للتدف كما ورنيت في الفقرات من ٨٢ إلى ٩٩ والتي يمكن توزيع الشهرة عليها هي كوض إشارة لمجموعة وحدات توليد التدف التي يتم توزيع الشهرة عليها.

٨٢ - يودى تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٨٠ إلى اختبار لاضمحلال قيمة الشهرة عند مستوى يحكم الطريقة التي تقو بها المنشأة إدارة عملياتها والتي ترتبط بها الشهرة، وبالتالي فإن إدخال أية تعلم إضافية لإعداد التقارير للمالية ليس ضرورياً.

٨٣ - قد لا يكون هناك توافق بين وحدة توليد التدف التي تم توزيع الشهرة عليها لأغراض احتفالات اضمحلال القيمة مع المستوى الذي تم عدة توزيع الشهرة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) آثار التعديلات في أسعار صرف العملات الأجنبية * لأغراض قياس أرباح وحسابات العملات الأجنبية - على سبيل المثال إذا كان مطلوباً من أي منشأة بموجب معيار (١٣) توزيع الشهرة على مستويات أقل نسبياً لأغراض قياس أرباح وحسابات العملات الأجنبية عندئذ لا يطلب من المنشآت اختبار اضمحلال قيمة الشهرة عند نفس المستوى ما تم تكون المنشأة تقوم بمزاولة الشهرة عند هذا المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٨٤ - في حالة عدم إمكانية استكمال التوزيع الأولي للشهرة العكسية من تجميع الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها عملية التجميع عندئذ يتم استكمال التوزيع الأولي قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الانتهاء.

٨٥ - طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" إذا أمكن تحديد المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال بصفة مؤقتة بنهاية الفترة التي تم فيها لتجميع صندد تقوم الشركة المعنية بما يلي:

(أ) المحاسبة عن عملية التجميع باستخدام القيم المؤقتة.

(ب) بإبواب لية تسويات على القيم للمؤقتة بنسبة استكمال المحاسبة الأولية في مدة الاثنى عشر شهراً من تاريخ الانتهاء - وفي مثل هذه الأحوال قد يكون من غير الممكن أيضاً استكمال التوزيع الأولي للشهرة العكسية في عملية التجميع قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها لتجميع. وعلم بكون الأمر كذلك ، تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الواردة بالفترة "١٣٣".

٨٦ - إذا تم توزيع الشهرة على الوحدة المولدة للنقد وقامت المنشأة بالتصرف في أي مكون يخص هذه الوحدة يتم معاملة الشهرة المرتبطة بهذا المكون التي تم التصرف فيها على النحو التالي:

(أ) تخرج ضمن القيمة العتريّة للمكون ضد 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 بتوزيع 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 بأية مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من هذه الوحدة إلا بصفة تقديرية وتبلغ القيمة الاسمية للجزء المحفوظ 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 يند فباس الشهرة المرتبطة بالمكون الذي تم التصرف فيه على أساس القيم النسبية للمكون الذي تم التصرف فيه، الجزء المتبقى من الوحدة وبالتالي يتم إدراج ٢٥% من الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد ضمن القيمة العتريّة للمكون الذي تم التصرف فيه.

٨٧ - في حالة قيام المنشأة بإعادة تنظيم هيكلها التشغيلي بطريقة تؤدي إلى تغيير عناصر وحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها، حينئذ يتم إعادة توزيع الشهرة على الوحدات التي حدث بها تغييرات. وتتم عملية إعادة التوزيع باستخدام أسلوب القيمة النسبية كالمستخدم عند قيام المنشأة بالتصرف في أي 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 وهي (ب) و (ج) و (د).

نظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة (أ) لا يمكن تحديثها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع أية مجموعة أصول عند مستوى أعلى 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 ٨١٠ 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 النظرية 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 هيئتها النظرية أصلاً غير ملموس ليس له عمر إنتاجي محدد ولد بنج بعد للاستخدام وذلك لمكثية الاختبار اضمحلال قيمة هذا الأصل كجزء من هذه الوحدة ، فإن الفقرة ٦٠ تتطلب أيضاً إجراء اختبار اضمحلال للقيمة على الوحدة سنوياً.

٩٠ - يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد و التي تم توزيع شهرة عليها سنوياً أو عندما يوجد مؤشر أو دلالة تفيد احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة وذلك بمقارنة قيمتها النظرية متضمنة الشهرة مع قيمتها الاستردادية. فإذا ما تجاوزت القيمة الاستردادية قيمة الوحدة النظرية عندئذ لا تخسر قيمة هذه الوحدة والشهرة الموزعة عليها قد اضمحلت أما إذا تجاوزت القيمة النظرية القيمة الاستردادية للوحدة عندئذ تعترف المنشأة بوجود خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً 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 أي وقت أثناء الفترة السنوية بشرط القيام بالاختبار في نفس الوقت من كل سنة. ويجوز إجراء اختبار على وحدات مختلفة في توقيتات

مختلفة إلا أنه إذا تم إقضاء 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 فوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في نفس توقيت المجموعة التي تضم الشهرة . عندئذ يتم اختبار الوحدات الفرعية قبل مجموعة الوحدات التي تتضمن الشهرة.

٩٨ - في وقت إجراء اختبار اضمحلال القيمة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة ، قد يكون هناك مؤشر لو دالة على اضمحلال قيمة أحد الأصول داخل الوحدة التي تتضمن للشهرة ، عندئذ في مثل هذه الأحوال تقوم المساء بالاختبار لاضمحلال قيمة الأصل لو لا وتعرف بأنه خسارة ناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد التي تتضمن للشهرة ، وبالمثل قد يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة للوحدة المولدة للنقد التي بدخل مجموعة الوحدات المولدة للنقد المتضمنة للشهرة و في مثل هذه الأحوال أيضا تقوم المساء بإجراء اختبار اضمحلال القيمة أولا على للوحدة المولدة للنقد وتعرف بالخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة هذه الوحدة قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على مجموعة الوحدات الموزعة عليها للشهرة.

٩٩ - يمكن استخدام آخر حساب تفصيلي تم إجراؤه في فترة المسابقة 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 آخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز القيمة النظرية 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 النظرية للوحدة.

الأصول العامة للمنشأة

١٠٠- تشمل الأصول العامة للمنشأة أصولاً مجمعة أو منفصلة مثل مبنى للمقر الرئيسي أو قسم من المنشأة أو معدات معالجة قبيات إلكترونية أو مركز بحوث ، ويحدد هيكل المنشأة ما إذا كان الأصل يعي بالتعريف أو ولد في هذا المعيار بالنسبة للأصول العامة والوحدة توليد نقد معينة ، ولخصائص الرئيسية للأصول العامة للمنشأة هي أنها لا تولد نفقات نقدية باحطة بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى ، ولا يمكن أن تعري قيمتها النظرية كاملة لوحدة توليد نقد محل الدراسة.

١٠١- نظراً لأن الأصول العامة للمنشأة لا تولد تكافلات نقدية منفصلة فإنه لا يمكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل مفرد منها إلا إذا قررت الإدارة للتصرف 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 وتلك بالدفترية مع القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد - وأية خسارة في اضمحلال 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 ومعتدل 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 بقيمة خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة '١٠٤' .

(ب) إذا كان من غير الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعتدل ، عندئذ تقوم المنشأة بما يلي:

(١) مقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الأصل العام مع القيمة الاستردادية و الاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة '١٠٤' .

و (٢) تحديد أصغر مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي تتكون منها الوحدة المولدة للنقد محل الدراسة والتي يمكن توزيع جزء عليها من القيمة الدفترية للأصل العام على أساس ثابت ومعتدل.

و (٣) مقلنة القيمة الدفترية لهذه المجموعة من فوحدات 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 - ملحة.

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 اضمحلال في القيمة تخفيض القيمة الدفترية لأصول الوحدة طبقاً لترتيب 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 المردية وكذلك الاعتراف بها بموجب الفقرة '١٠٤'.

١٠٥ - عند توزيع خسارة اضمحلال القيمة بموجب الفقرة '١٠٤' فإنه يجب عدم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى أقل من مما يلي ليهما أكبر :

(أ) القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع (إذا كان من الممكن تحديدها للأصل).

(ب) القيمة الاستخدامية للأصل (إذا كان من الممكن تحديدها).

(ج) صفر.

سبلغ خسارة اضمحلال 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 فردي لوحدة توليد نقد فإن هذا للمعيار يتطلب توزيعاً تقبيرياً لخسارة اضمحلال بين أصول تلك الوحدة عدا الشهرة لأن كافة أصول وحدة توليد النقد تعمل معاً.

١٠٧ - إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل مقرر (راجع للفقرة ١٠٧) :

(أ) يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال للأصل إذا كانت قيمته الدفترية أكبر من صافي سعر بيعه أو نتائج إجراءات التدوير المبينة في الفقرتين ١٠٤ و ١٠٥ لجيهما أكبر.

و (ب) لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة أصل إذا لم تضمحل قيمة وحدة توليد النقد المتعلقة به، ويطبق ذلك حتى ولو كان صافي 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 صافي سعر بيع الآلة عن قيمتها الدفترية. ولا تولد الآلة نفقات نقدية داخلية مستقبلية من الاستخدام المستمر لها ، و يصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تدخل الآلة ضمنها وتولد نفقات نقدية داخلية من الاستخدام المستمر لها والمستقلة إلى حد كبير عن النفقات البعديّة عن الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي إليه الآلة، وتبين القيمة الاستردادية لخط الإنتاج لز خط الإنتاج ككل لم تضمحل قيمته.

الافتراض الأول:

الموارد التقديرية / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة لا تحسّن قدرتها للإدارة لاستبدال الآلة.

لا يمكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للآلة بمفردها حيث أن القيمة الاستخدامية للآلة:

(أ) قد تختلف عن القيمة المعادلة ناقصاً التكاليف اللازمة للبيع .

(ب) يمكن تحديثها فقط بالنسبة لوحدة توليد النقد والتي تنتمي إليها الآلة (خط الإنتاج).

لم تضمحل قيمة خط الإنتاج ، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف بأية خسارة لم اضمحلال قيمة الآلة، وبالرغم من ذلك قد تحتاج المنشأة إلى أن تعيد تقييم فترة الإهلاك لم 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:

تحسن الموارد التقديرية / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة التزام الإدارة باستبدال الآلة وبيعها في المستقبل القريب، وتقدر نفقات الترقية من الاستخدام المستمر للآلة إلى أن يتم التصرف فيها أنها مستقلة.

يمكن تقدير القيمة الاستخدمية لآلة بأنها قريبة من صافي سعر بيعها ، وعلى ذلك يمكن تحديد القيمة الاستخدمية للآلة مع عدم الاعتداد بوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الآلة (وحدة الإنتاج)، وحيث أن صافي سعر بيع الآلة أقل من قيمتها ففهردي يتم الاعتراف بخسارة اضمحلال هي قيمة الآلة.

١٠٨ - بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٠١" ، "١٠٥" يجب الاعتراف بأي القرام خاص بأي مبلغ منطبق لخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كان ذلك مطلوباً طبقاً لأي معايير محاسبة مصرية أخرى.

عكس الخسارة للنتيجة عن اضمحلال القيمة

١٠٩ - تحدد الفقرات من "١١٠" إلى "١١٦" متطلبات عكس خسارة اضمحلال قيمة أصل أو وحدة توليد النقد في السنوات السابقة، وهذه للمتطلبات تستخدم مصطلح "أصل" إلا أنه يستخدم أيضاً ليشير لأي أصل مفرد أو وحدة توليد نقد، و تحتوي الفقرتان "١١٧" ، "١١١" على متطلبات إضافية للأصل للمفرد، و تحتوي الفقرتان "١٢٢" ، "١١٣" على متطلبات خاصة بوحدة توليد النقد، كما تحتوي الفقرتين "١٢٤" ، "١٢٥" على متطلبات خاصة بالشيء

١١٠ - على المنشأة في تاريخ نهاية كل فترة مالية تقييم ما إذا كان هناك دلالة على أن خسارة اضمحلال أي أصل معترف بها خلاف الشهرة في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو أنها أخفقت في الانخفاض ، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة يجب على المنشأة تقييم القيمة الاستخدمية لذلك الأصل.

١١١ - عند تقييم ما إذا كانت هناك أية دلالة على احتمال أنه لم تعد توجد خسارة في اضمحلال قيمة أي أصل خلاف الشهرة في السنوات السابقة أو أنها انخفضت قبله يجب على المنشأة النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) زيادة القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة.

(ب) حدوث تغييرات هامة لمصالح المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة أو في السوق التي ينتمي إليها الأصل.

(ج) انخفاض أسعار الفائدة في السوق أو أسعار للعوائد الأخرى على الاستثمارات في السوق خلال الفترة . ومن المحتمل أن يؤثر هذا الانخفاض على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل الاستثنائية وتزيد قيمة الأصل الاسفردانية بصورة جوهرية.

مصادر المعلومات الداخلية

(د) حدوث تغيرات مهمة لصالح المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى الحد أو الأسلوب الذي يستعمل به الأصل أو يتوقع استعماله، وتشمل هذه التغيرات التكاليف المتكبدة خلال الفترة لفحص أداء الأصل أو إعادة هيئة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(هـ) توفر الأدلة من تقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أفضل مما هو متوقع أو سيكون كذلك.

١١٢- تطابق الدلائل والمؤشرات على وجود انخفاض محتمل في الخسارة القائمة عن اضمحلال قيمة الأصل كما ورد في الفقرة ١١١ مع الدلائل والمؤشرات على وجود اضمحلال محتمل في القيمة كما ورد في فقرة ١١٢.

١١٣ - في حالة وجود مؤشر يفيد بأن الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة بالنسبة لأصل ما بخلاف الشهرة لم تعد موجودة لم قد انخفضت فإن هذا يوضح أن للعرض الإنتاجي للمنفعة أو ضريبة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية قد تكون بحاجة إلى مراجعة وتسمية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري المطلق على الأصل حتى في حالة عدم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل.

١١٤ - يتعين إلغاء الخسارة المثبتة لناتجة عن اضمحلال قيمة أي أصل بخلاف الشهرة في السنوات السابقة إذا كان هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد قيمة الأصل الاسفردانية منذ إثبات آخر خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة ، فإذا كان الأمر كذلك، يتعين زيادة المبلغ المثبت للأصل ليصل إلى قيمته الاسفردانية، ما لم تنص الفقرة ١١٧ على خلاف ذلك. وتعد هذه الزيادة عكساً لخسارة اضمحلال القيمة.

١١٥ - وتنعكس عملية عكس الخسارة الدائمة عن اضمحلال القيمة زيادة في الخدمة المقررة للمنفعة الخاصة بالأصل سواء من الاستخدام أو البيع منذ التاريخ الأخير الذي قامت فيه المؤسسة بإثبات الخسارة لناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل ،

وتتطلب الفقرة "١٣٠" من المنشأة القيام بتحديد للتغيرات في التقديرات التي تسبب لزيادة في القيمة المفردة المرتفعة . ونتمثل الأمثلة عن التغيرات في التقديرات "التي:

(أ) تغير في أساس القيمة الاستردادية (سواء كانت القيمة المستردة محددة على أساس صافي القيمة لبيعية أو للقيمة الاستردادية).

أو (ب) إذا كانت للقيمة الاستردادية محددة على أساس للقيمة الاستردادية ، فإن هذه التغيرات تشمل أي تغيير في مبلغ أو توقيت التكاليف للتكلفة المستقلة أو نسبة الخصم.

أو (ج) إذا كانت للقيمة الاستردادية محددة على أساس صافي القيمة لبيعية، فإن هذه التغيرات تشمل أي تغيير في تقدير عناصر صافي القيمة لبيعية

١١٦ - القيمة الاستردادية للأصل قد تصبح أكبر من القيمة للفترة وذلك ببساطة لأن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المدخلة المستقبلية تزداد مع اقترابها (إلا أن القيمة لمرتبعة الخاصة بالأصل لم تزداد وبالتالي لا يتم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بمجرد مرور الوقت (وأنهينا ما يطلق عليها الآن إلغاء على الخصم) حتى و إن أصبحت القيمة الاستردادية الخاصة بالأصل أكثر من قيمته الدفترية.

عكس للخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المعترف

١١٧ - يجب ألا تعدى القيمة الدفترية المعتمدة لأصل - فيما عدا الشهرة - نتيجة لعكس الخسارة الناتجة عن اضمحلال . القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بالخسارة الناتجة 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 بقيمة الأرباح والخصائر.

١٢٠ - ملغاة.

١٢١ - بعد إثبات إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة ، يتعين تسوية مبلغ الإهلاك (الاستهلاك) في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة المثبتة للمدة المتبقية منها للقيمة المثبتة (إن وجدت) على أساس منتظم على العمر الإنتاجي المتبقي.

عكس للخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد

١٢٢ - يتم توزيع قيمة ما تم عكسه بشأن خسائر اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة التي تولد للنقد على أصول الوحدة - فيما عدا الشهرة - بالتناسب مع القيم الدفترية لهذه الأصول وتعامل الزيادات في القيم الدفترية كقيد عكسي لخسائر اضمحلال القيمة للأصول الفردية ويتم الاعتراف بها طبقاً للفقرة ١١٢.

١٢٣ - عند توجيهِ 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 التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بأية خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل في السنوات السابقة.

و يتم توزيع مبلغ القيد العكسي الخاص بالخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة و الذي كان سيتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالنسبة و بالتناسب فيما عدا الشهرة.

عكس للخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة شهرة

١٢٤ - لا ينبغي عكس لخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة شهرة في فترة لاحقة.

١٢٥ - طبقاً لمبدأ المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" يحظر إثبات الشهرة كمكتسبة داخلياً ، و في زيادة لاحقة بعد الاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الشهرة هي القيمة الاستردادية للشهرة ستكون غالباً زيادة في شهرة مكتسبة داخلياً وليست إلغاء لخسائر اضمحلال القيمة الدفترية للشهرة المكتسبة.

الإفصاح

١٢٦ - بالنسبة لكل فئة من الأصول ، ينبغي أن توضح المنشأة عن الآتي:

(أ) قيمة الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة في الأرباح أو الخسائر أثناء الفترة والبنود التفصيلية الخاصة بقيمة الدخل المدرجة تحتها الخسائر الناتجة 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) منقاة .

(د) ملغاة.

١٢٧ فئة الأصول هي مجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام متشابه في عمليات المنقاة.

١٢٨ - المعلومات المطلوبة في الفقرة ١٢٦ يمكن تقديمها مع معلومات أخرى تم الإفصاح عنها بالقائمة لفئة الأصول ، على سبيل المثال. يمكن إدراج هذه المعلومات في نسبة المبلغ الممتد الخاص بالأصول للناخبة في ذابة ونهية الفترة بموجب ما ورد في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول المنقاة".

١٢٩ - يتعين على المنشأة التي تقوم بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) "القطاعات التشغيلية" الإفصاح عن الأتي بالنسبة لكل قطاع تعد قوائم مالية له بناء على النموذج الأولي لإعداد القوائم المالية للمنشأة كما هو محدد في معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) :

(أ) قيمة الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الأرباح .

(ب) قيمة مبالغ (القيد العكسي) 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 الشهر و الوحدة المولدة للنقد أثناء الفترة وإذا كانت هذه الخسارة مؤثرة بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة ككل ، يتعين على المنشأة الإفصاح عن الأتي:

(أ) الأحداث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس الخسارة الناتجة 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 الأولي للمنشأة الخاص بإعداد التقارير المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة المصري 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 المصري رقم (٤١).

(٢) قيمة الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو الملتزمة حسب فئة الأصول أو حسب القطاع الذي يتم إعداد قوائم مالية عنه إذا كانت المنشأة تطبق ما ورد في معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) وذلك طبقاً للنموذج الأولي 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) هي صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية.

(و) إذا كانت القيمة الاستردادية هي صافي القيمة البيعية يفصح عن الأسس المستخدم لتحديد صافي 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 - إن وجد - للقيمة الاستخدامية.

١٢١ - 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 لفقرة ١٣٠.

(أ) الفئات الرئيسية للأصول المتأثرة بالخسائر الناتجة عن اضطلال القيمة (إلغاء الخسائر الناتجة عن اضطلال القيمة) والتي لا يتعد الإفصاح عن معلومات خاصة بها بموجب الفقرة ١١٧.

(ب) الأحداث وتطروفي الرئيسية التي أدت إلى إتيل (إلغاء) هذه الخسائر الناتجة عن اضطلال القيمة والتي لا يتعد الإفصاح بمعلومات عنها بموجب الفقرة ١١٧.

١٣٢ - يتم تشجيع المنشأة بالإفصاح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد القيمة الاستردادية للأصول (الوحدات المولدة للنفذ) أثناء الفترة، ومع هذا تشترط فقرة ١٣٤ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنفذ عند إرجاع الشهرة أو أي أصل غير ملموس ليس له صر إندلج محدد ضمن للقيمة الدفترية لهذه الوحدة.

١٣٣ - طبقاً للفقرة ٨٤ إذا لم يتد توزيع الشهرة المكتسبة عند تجميع الأصول أثناء الفترة على الوحدة المولدة للنفذ (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 للنفذ التي تحتوي على شهرة أو أصول غير ملموسة ليس لها أعمال إنتاجية محددة

١٣٤ - تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب (أ) إلى (و) بالنسبة لكل وحدة مولدة للنفذ (مجموعة وحدات) حيث تمثل القيمة الدفترية لشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمال إنتاجية محددة والموزعة على هذه الوحدة أو الوحدات مبلغاً كبيراً بالمقارنة مع إجمالي القيمة الدفترية للخاصة بالمنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمال إنتاجية محددة.

(أ) القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على الوحدة (مجموعة الوحدات).

(ب) القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمال إنتاجية محددة الموزعة على الوحدة أو الوحدات.

(ج) أسس حساب القيمة الاستردادية للوحدة (القيمة الاستخدامية أو صافي القيمة العاملة).

(د) إذا كانت للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعتها الوحدات تعتمد على القيمة الاستخدامية عندئذ يتم الإفصاح عما يلي:

(١) بيان مفصل بالافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة في تنفيذ التدفقات النقدية بالنسبة للفترة التي تغطيها أحدث الموزونات/التنبؤات ،. وتمثل 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 ونسب الاختلاف هذه للقيم 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 بناء على الموزونات/التنبؤات المالية المعتمدة من الإدارة، وعند استخدام فترة تتجاوز خمس سنوات للوحدة أو الوحدات المولدة للنقد ينبغي تقديم ما يبرر ذلك.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء تنبؤات التدفقات النقدية بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموزونات / التنبؤات مع تقديم ما يبرر استخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل نمو طويل الأجل بالنسبة للمنشآت أو الأنشطة أو الدولة أو الدول التي تعمل فيها المنشأة أو بالنسبة للسوق التي 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 الإخصاح عن الأسلوب المستخدم لتحديد القيمة العادلة بالصافي ، وإذا لم يتم تحديد القيمة للعلاقة بالصافي باستخدام سعر السوق السائد للوحدة أو الوحدات عندئذ يجب الإخصاح أيضا عن المعلومات التالية:

(١) بيان عن كل افتراض من الافتراضات الأساسية التي بناء عليها حدثت الإدارة القيمة العادلة بالصافي بعد تكاليف البيع . وتمثل 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 الخيرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً .

(أ) مستوى التقييم الهام للقيمة العادلة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)) الذي يتم فيه تصنيف قياس القيمة العادلة بمجملة دون أي اعتبار لأهمية تكاليف التصرف.

(ب) إذا حدث تغير في أسلوب التقييم ، التغير وسبب (أسباب) إجرائه.

إذا تم تحديد القيمة العادلة تكاليف التكلفة للبيع باستخدام توقيت التدفقات النقدية المخصومة يتم الإفصاح أيضاً عن المعلومات التالية :

(٣) الفترة التي استخدمتها الإدارة لأعداد توقيت التدفقات النقدية .

(٤) معدل النمو الذي تم استخدامه لاستخراج توقيت التدفقات النقدية.

(٥) سعر (أسعار) الخصم التي تم استخدامها في توقيت التدفقات النقدية.

(و) في حالة وجود أي 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 الإفصاح عن الآتي:

(١) قيمة هذا التجاوز.

(٢) قيمة هذه الافتراضات.

(٣) قيمة التغير في الافتراض الأساسي بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تتساوى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

١٢٥ - إذا تم توزيع القيمة الدفترية للشهرة أو أي أصل غير ملموس ليس له عمر إبتلحي محدد أو جزء من هذه القيمة على مجموعة متعددة من الوحدات الموكدة للتقد ولم يكن هذا المبلغ الموزع علماً مقارنة بإجمالي القيمة الدفترية المحددة من قبل المنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة ففي لبس لها أعمار إنتاجية محددة، عندئذ يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة و عن إجمالي 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 وكلان إجمالي القيمة الدفترية المجمعة لهذه الشهرة أو الأصول غير المعلمونة التي ليست لها أعمال إنتاجية محددة عامة بالمقارنة بإجمالي القيمة الدفترية التي تحددها المنشأة بالنسبة لهذه الشهرة والأصول . عندئذ تفصح المنشأة عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) إجمالي القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على هذه الوحدات.

(ب) إجمالي القيمة الدفترية للأصول غير المعلمونة التي ليس لها عمر إنتاجي 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 مطومات من مصدر خارجي إذا كان ذلك مناسباً وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن القيم السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية أن لم يكن ذلك مناسباً.

(هـ) في حالة وجود أي 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 الإفصاح عن الأمر:

(١) قيمة هذا التجاوز.

(٢) قيمة هذه الافتراضات.

(٣) قيمة التغير في الافتراض الأساسي بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تصل إلى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

١٣٦ - طبقاً للقرنين '٦٤' أو '٩٩' يجوز استخدام آخر حساب تفصيلي تم في الفترة السابقة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة لتتخذ (أو مجموعة الوحدات) واستخدامه في اختبار لتمييز القيمة بالنسبة للوحدة (أو مجموعة الوحدات) في فترة لاحقة بشرط توفر بعض الشروط ، وإذا كان الأمر كذلك يتم ربط المعلومات الخاصة بهذه الوحدة (مجموعة الوحدات) للمدرجة ضمن الإفصاحات المطلوبة بموجب فقرتين '١٣٤' ، '١٣٥' مع الحساب المستخدم للقيمة الاستردادية.

ملحق (أ)

استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة الاستخدامية

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة لمصرى رقم (٢٦) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ عنه حيث يقدم إرشادات بشأن استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس القيمة الاستخدامية وفي هذا السياق يشير مصطلح 'أصل' أيضاً إلى مجموعة الأصول التي تكون وحدة مولدة للنفذ.

عناصر قياس القيمة الحالية

١- تمثل العناصر التالية مجتمعة الفروق الاقتصادية بين الأصول :

(أ) تدفق التدفق النقدي المستقبلي أو في الحالات الأكثر تعقيداً سلسلة من التدفقات للتدفق المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

و (ب) التوقعات بشأن الاختلافات الممكنة في قيمة لو توفيت هذه التدفقات النقدية.

و (ج) القيمة التزامية للتقود المتمثلة في سعر فائدة فائدة في الأسواق في الوقت الحالي دون مخاطر.

و (د) مقابل تحمل درجة عدم التكد المتأصلة في الأصل .

و (هـ) عناصر أخرى أصلاً لا يمكن تحديدها مثل عدم قابلية تمويل الأصل. وهذه العناصر تظهر عن خلال المشركين في السوق عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

٢- في هذا الملحق مفارقة بين منهجين لحساب القيمة الحالية ويمكن استخدام أحدهما لتقدير القيمة الاستخدامية للأصل. وطبقاً للمنهج التقليدي نجد أن التنبؤات الخاصة بالعناصر من (ب) إلى (هـ) في الفقرة ١١ مدخلة تدخل ضمن سعر الخصم. ولكن طبقاً لمنهج التدفق النقدي المتوقع فإن العناصر (ب) ، (د) ، (هـ) تؤدي إلى إحداث تسويات عند الوصول إلى التدفقات النقدية المتوقعة بعد عمل التسويات الخاصة بالمخاطر. ولذا كان المنهج الذي تستعمله المنشأة يظهر للتوقعات بشأن الاختلافات

الممكنة في قيمة وثوقيت. التدفقات النقدية المستقبلية فإن النتيجة يجب أن تكون إظهار القيمة الحالية لمؤقتة من التدفقات النقدية المستقبلية أو بمعنى آخر المتوسط المرحح لجميع النتائج الممكنة.

مبادئ عامة

٢١- يختلف الأنسب لمستخدم لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الفائدة من موقف لأخر اعتماداً على الظروف المحيطة بالأصل محل الدراسة إلا أن للمبادئ العامة التالية تحكم أي تطبيق لأساليب التوقع الحالية ضد قبيل الأصول :

(أ) يجب أن تظهر لسعر الفائدة المستخدمة خصم للتدفقات النقدية والافتراضات المتوقعة مع الافتراضات المتأصلة في التدفقات النقدية المفردة وإلا سوف يتكرر تأثير بعض الافتراضات أو سوف يتم تجاهل هذا التأثير، على سبيل المثال يمكن تطبيق سعر خصم موقع ١٢% على تدفقات نقدية نقدية خاصة بعرض لعمل ، هذا السعر يعكس التوقعات بشأن عدم الأمد من القروض ذات السمات الخاصة ، ولا يجب استخدام نفس سعر ١٢% لخصم التدفقات النقدية لأن هذه التدفقات النقدية تعكس بالفعل عدم الأمد في المستقبل

(ب) يجب ألا يكون هناك أي تحيز متعمد للتدفقات النقدية المتوقعة وأسعار الخصم ، وكذلك يجب أن تكون هذه التدفقات وأسعار الخصم الحالية من أمة عوامل ليس لها صلة بالأصل محل الدراسة وعلى سبيل المثال فإن إثبات صافي التدفقات النقدية المفردة بأن من هيئتها لدعم الربحية المستقبلية للأصل ظاهرياً بعد نوعاً من التحيز في عملية التقييم.

(ج) يجب أن تمكن التدفقات النقدية أو لسعر الخصم مجموعة من النتائج الممكنة وليس فقط قيمة الحد الأدنى أو الحد الأقصى المحتملة.

المنهج التقليدي ومنهج التدفقات النقدية المتوقعة فيما يتعلق بالقيمة الحالية

المنهج التقليدي

٢١- استخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة للعلاقة بشكل تقليدي مجموعة واحدة من التدفقات النقدية المفردة وسعر خصم ولحد الذي غالباً ما يوصف بأنه السعر المتكافئ مع المخاطر، ومن ناحية العملية يفترض المنهج التقليدي أن يبدأ وبعداً لسعر الخصم يمكن أن يتضمن جميع التوقعات بشأن التدفقات النقدية المستقبلية والوسط المناسب لتسمل المتغيرة ومن ثم فإن المنهج التقليدي يركز بشدة على اختيار سعر الخصم .

٥- 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 المتعلقة يتفق المنهج مع الطريقة التي يوصف بها الأصل من قبل المشاركين في السوق كما هو الحال في السد ذي العائد الذي يبلغ ١٢%.

٦- قد لا يكون المنهج التقليدي مناسباً في مدالة بعض مشكلات تقويم المعقدة مثل قياس الأصول غير المالية التي لا توجد سوق لها أو لأحد فروعها أو لأي بند يمكن مغالته بها . ويتطلب البحث السليم عن ' السعر المتكافئ مع المخاطرة' تحليلاً عميقاً على الأثر - وهما الأصل الموجود في السوق وله سعر فائدة واضح والأصل الجاري قدرته ، وعندئذ يجب استنتاج سعر الخصم المناسب للتدفقات النقدية الجاري قبلها من سعر الفائدة الذي يمكن ملاحظته في هذا الأصل الآخر، والتوصل إلى هذا الاستنتاج يجب أن تتناهي خصائص التدفقات النقدية لهذا الأصل الآخر مع خصائص التدفقات النقدية للأصل الجاري قياسه وبالتالي على أن يقوم بعملية القياس إجراء ما يلي :

- (أ) تحديد مجموعة التدفقات النقدية التي سوف يتم تخصيصها.
- (ب) تحديد أصل آخر في السوق يبدو وأن له خصائص مشابهة للتدفقات النقدية.
- (ج) مقارنة مجموعات التدفقات النقدية من التنبؤات لتضمن التشابه بينهم (على سبيل المثال هل كلا المجموعتين تدفقات نقدية تعاقبية لم إحداهما تعاقبية والأخرى تدفقات نقدية مفردة ؟) .
- (د) تقييم ما إذا كان هناك عنصر موجود في أحد التنبؤات وغير موجود في التنبؤ الآخر (على سبيل المثال هل أحد التنبؤات أكثر سهولة من التنبؤ الآخر) .
- (هـ) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تتصرف مجموعتنا للتدفقات النقدية بطريقة مشابهة في الظروف الاقتصادية المتغيرة.

منهج التدفقات النقدية المتوقعة

٧- في بعض المواقف أحببنا يكون هذا المنهج أداة قياس أكثر فعالية من المنهج التقليدي ، وعند وضع أي قياس فإن منهج التدفقات النقدية المتوقعة يستخدم جميع التوقعات بشأن التدفقات النقدية الممكنة بدلاً من تنفق نفدي واحد يكون أكثر احتمالاً . على سبيل المثال : قد يبلغ التدفق النقدي ١٠٠ أو ٢٠٠ أو ٣٠٠ مع احتمالات ١٠% و ٦٠% و ٣٠% على التوالي ، يكون التدفق النقدي المتوقع ٢٢٠ . ومن ثم يختلف منهج التدفقات النقدية المتوقعة عن المنهج التقليدي بالتركيز على تحليل المباشرة للتدفقات النقدية محل الدراسة مع مزيد من البيانات الواضحة عن الافتراضات المستخدمة في القياس .

٨- يسمح منهج التدفقات النقدية المتوقعة أيضا باستخدام أسلوب القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفقات للتقنية غير مؤكد، على سبيل المثال : يمكن الحصول على تدفق نقدي يبلغ ١٠٠٠ في سنة أو سنتين أو ثلاث سنوات مع احتمالات ١٠% و ٦٠% و ٣٠% على التوالي. ويوضح للمثال التالي حساب القيمة الحالية المتوقعة في هذا الموقف .

- القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ في سنة واحدة	٩٥٢,٣٨	٩٥,٢٤
مع ٥٠% لضمالية	١٠%	
- القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ في سنتين	٩٠٢,٧٢	
مع ٥٠,٢٥% لضمالية	٦٠%	٥٤١,٦٤
- قيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ في ثلاث سنوات	٨٥١,٦١	
مع ٥٠,٥٠% لضمالية	٣٠%	٢٥٥,٤٨
القيمة الحالية المتوقعة		٨٩٢,٣٦

٩أ- تختلف القيمة الحالية المتوقعة التي تبلغ ٨٩٢,٣٦ عن لفكرة التقليدية لأفضل تقدير الذي يبلغ ٩٠٢,٧٢ (٦٠% احتمالية) وتتطلب طريقة حساب القيمة الحالية التقليدية للمعطية على هذا المثال اتخاذ قرار بشأن أي الترفيعات للممكنة للتدفقات النقدية سيتم استخدامه ، وبالتالي فإنها لا تظهر احتمالات التوفيق الأخرى وهذا يظن أن سعر الخصم في الطريقة التقليدية لحساب القيمة الحالية لا يمكن أن يظهر حالات عم للتأكد بشأن التوقيت.

١٠أ- يعتبر استخدام الاحتمالات أحد العناصر الأساسية لمنهج التدفقات النقدية المتوقعة ويتعامل البعض هل تفسر الاحتمالات على التقديرات الذاتية للشخصية يؤدي إلى دقة أكثر مما هو موجود ؟ ويتطلب التحديق السليم لمنهج التقليدي كما ورد في الفقرة ٦أ نفس التقديرات الذاتية (الحكم للشخصي) نون تقييم أية شفافية حسابية خلصة بمنهج التدفقات النقدية المتوقعة.

١١أ- 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 الموقف 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 [(٢٥٠ + ٥٠) / ٢] .

(ب) أن تكون القيمة المقدرة فيما بين ٥٠ و ٢٥٠ ويكون للمبلغ الأكثر احتمالاً هو ١٠٠ ، إلا أن الاحتمالات لمخالصة بكل مبلغ تكون غير معروفة وبناء على المعلومات المحدودة يكون التدفق النقدي المتوقع ١٣٣,٣٣ [(٥٠ + ١٠٠ + ٢٥٠) / ٣] .

(ج) أن تكون القيمة المقدرة ٥٠ (١٠% احتمالية) أو ٢٥٠ (٩٠% احتمالية) أو ١٠٠ (٩٠% احتمالية) وبناء على هذه المعلومات المحدودة يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٤٠ [(١٠٠×٥٠) + (٢٥٠×٩٠) + (١٠٠×٩٠)] .

وفي كل حالة يكون من المحتمل أن يقدم التدفق النقدي للموقع تقييماً أفضل للقيمة الاستخدمية من أقصى قيمة أو أدنى قيمة مقدرة .

١٢- يوضع تطبيق مبيع التدفقات النقدية المتوقعة لفقد تتناسب للتكلفة مع الحائد وفي بعض الأحوال قد تحتاج للمساءلة بينات موسعة وقد تستلزم في تصحيح عدة تصورات للتدفقات النقدية ، وفي حالات أخرى قد لا تستطيع المنشأة سوى وضع تعميمات خاصة بتوقع التدفقات النقدية دون تحمل تكاليف كبيرة ، ونحتاج للمساءلة إلى موازنة تكلفة للحصول على معلومات إضافية مقابل درجة الموثوقية الإضافية التي تضيفها هذه المعلومات على القياس .

١٣- يرى البعض في أساليب التدفقات النقدية المتوقعة غير عملية وغير سليمة لقياس التدفق النقدي ، فلو كان التدفق النقدي المتوقعة غير عملية وغير سليمة لقياس التدفق النقدي ولقد تم ربط به عدد محدود من النتائج الممكنة وقد ساقوا مثلاً عن أحد الأصول الذي له نتيجتين مستكنتين :

٩٠% احتمالية أن يكون التدفق النقدي ١٠ و ١٠% احتمالية أن يكون التدفق النقدي ١٠٠٠ وقد لاحظنا أن التدفق النقدي المتوقع في هذا المثال يبلغ ١٠٩ وقد انقلبوا هذه النتيجة حيث لا تعمل أي مبلغ من المبالغ التي يتم دفعها .

١٤- وبين للبيانات التي غشبه مع ما تم لخصه عدم الاتفاق بصفة أساسية مع هدف القياس ، فإذا كان الهدف هو تجميع التكاليف التي يتم تحملها فإن التدفقات النقدية المتوقعة قد لا تعطي صورة صحيحة وسليمة عن التكاليف المتوقعة إلا أن هذا المعيار يهتم بقياس القيمة الاستردادية للأصل وهي في هذا المثال من غير المحتمل أن تكون

١٠ حتى وإن كان هذا هو التدفق النقدي الأكثر احتمالاً وذلك لأن القبل الذي سبلغ ١٠ لا يتضمن عنصر عدم التأكد من التدفق النقدي عند قبيل الأصل ويتم بدلاً من ذلك تقديم التدفق النقدي غير المؤكد كما لو كان تدفقاً نقدياً مؤكداً ، ولا توجد أية منشأة تتسم بالعلالية تقوم ببيع أي أصل بهذه الخصائص مقابل مبلغ ١٠ .

سعر الخصم

١٥أ- أما كذا المنهج الذي تتخذه المنشأة بقياس القيمة الاستثنائية للأصل يجب ألا تظهر أسعار الفائدة المستخدمة لتخصيم التدفقات النقدية المخاطر التي تم تعديل التدفقات النقدية المقترنة مقابلها وإلا سيكرر تأثير بعض الافتراضات.

١٦أ- عندما يكون السعر المحدد للأصل غير متاح مباشرة من السوق تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم حيث يكون الفرص هو تقدير سوقي قدر الإمكان لما يلي :

(أ) القيمة الزمنية للنقود للفرزات حتى نهاية العمر الانتاجي للأصل.

و (ب) عناصر (ب) و (د) و (هـ) الواردة في فقرة ١٦أ إلى المدى الذي لا تنطبق فيه هذه العناصر إلى إجراء تحويلات للوصول إلى التدفقات النقدية المقترنة.

١٧أ- كنقطة بداية عند إجراء هذا التقدير قد تأخذ المنشأة في حسابها المعدلات التالية:

(أ) متوسط تكلفة رأس المال المرححة للمنشأة والمحددة باستخدام بعض الأساليب على سبيل المثال " نموذج تسعير الأصول الرأسمالية " .

(ب) سعر الاقتراض المبرر للمنشأة.

و (ج) أسعار الاقتراض الأخرى في السوق .

١٨أ- إلا أن هذه المعدلات يجب تسويتها لمان ما يلي:

(أ) الطريقة التي يتم بها تقدير المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية المقترنة للأصل من خلال السوق.

(ب) المخاطر التي ليس لها صلة بالتدفقات النقدية المقترنة للأصل أو التي تم تعديل التدفقات النقدية المقترنة مقابلها.

وبإخذ في الاعتبار بعض المخاطر مثل مخاطر العملات والأسعار والمخاطر المرتبطة ببعض الدول.

١٩أ- يعتبر سعر الخصم مستقلاً عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي تتبعها المنشأة في شراء الأصل وذلك لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ عن الأصل لا تعتمد على الطريقة التي قامت بها المنشأة بتمويل شراء الأصل.

أ- تتطلب الفقرة ٥٥ أن يكون سعر الخصم قبل الضرائب وبالتالي صمما يكون الأساس المستخدم لتقدير سعر الخصم بعد الضرائب يتم تعديل هذا الأساس ليظهر للسعر قبل الضرائب.

أ- تستخدم المنشأة بصفة معتادة سعر خصم واحد لتقدير القيمة الاستثنائية لأي أصل ، إلا أن للمنشأة تستخدم أسعار خصم مستقلة لفترات مستقبلية مختلفة تكون فيها القيمة الاستثنائية حساسة لأي اختلاف في المخاطر عن الفترات المختلفة أو تكون حساسة لتوقيت ومرونة سعر الفائدة.

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٣٢) المعدل ٢٠١٥

الأصول غير المتداولة المحتفظ

بها لفرض البيع

و العمليات غير المستمرة

معياري المحاسبة المصري رقم (٣٢) للمحل ٢٠١٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة

المحتويات

فقرات	هدف المعيار
١	تطلق المعيار
٢-٥	تتويب الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارية للتخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع
٦-١٤	الأصول غير المتداولة متوقعة عن العمل
١٢-١٤	قياس الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارية للتخلص منها) والمبوبة كمحتفظ به لغرض البيع
١٥-٢٩	قياس الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية للتخلص منها)
٢٥-٢٥	الاعتراف بإسائر الاستعمال في القيمة وعكسها
٢٩-٢٩	التغيرات في خصة بيع أصول
٣٠-٤٢	للعرض والاقصاح
٣١-٣٦	صرف المتكاثرات غير المستمرة
٣٧	لكسب أو الخسر المتصلة بالعمليات المستمرة
	عرض أصل غير متداول أو مجموعة جارية للتخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها
٣٨-٤٠	لغرض البيع
٤١-٤٢	للمعاملات المالية
	منحى إرشادات التطبيق
	منحى (ب)

معياري المحاسبة المصري رقم (٣٢) المحل 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 يلي :

(أ) قياس الأصول التي تستوفي الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو للقيمة العادلة مخصصاً منها تكاليف البيع ليهما أقل مع التوقف عن حساب أي إهلاك لتلك الأصول .

و (ب) عرض الأصول التي تستوفي الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع منفصلة في قائمة المركز المالي كما تعرض نتائج العمليات غير المستمرة منفصلة في قائمة الدخل .

نطاق المعيار

٢- تسري متطلبات التبويب و العرض المنصوص عليها في هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المحترف بها (١) و على جميع مجموعات أصول المنشأة التي سيتم للتخلص منها ، كما تسري متطلبات القياس في هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المحترف بها و المجموعات التي سيتم للتخلص منها (الواردة في الفقرة ٤') ، فيما عدا تلك الأصول الواردة في الفقرة ٥' و التي من المزمع أن يستمر قبيلها طبقاً للمعيار المشار إليه .

(١) بالنسبة للأصول التي يتم تبويبها طبقاً للحيلة ، تعتبر الأصول غير المتداولة هي تلك الأصول التي تحتوي على مبالغ يتوقع أن يتم استردادها بعد مرور أكثر من ثلثي عشر شهراً بعد توزيع اللiquidity . ويسري لمن الفقرة ٣٠ على تبويب تلك الأصول .

٣- الأصول الميوية كغير متداولة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) ' عرض القوائم المالية' ، لا يمد تبويبها كأصول متداولة إلا بعد استيفاء الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض تبين طبقاً لهذا المعيار ، و بالنسبة للأصول التي تقع في الفئة التي عادة ما تعتبرها المنشأة أنها غير متداولة و التي يتم للحصول عليها بغية إعادة البيع ، لا يجوز تبويبها كأصول متداولة ، ما لم تختف الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض لبيع طبقاً لهذا المعيار .

٤- تقوم المنشأة في بعض الأحيان بالتخلص من مجموعة من الأصول محتفظة في صفقة واحدة ، وقد يكون هذا التصرف مضموناً ببعض الالتزامات المباشرة ، مثل هذه المجموعة ، قد تكون مجموعة من الوحدات المولدة للنفذ ، أو وحدة واحدة ، أو جزء من وحدة مولدة للنفذ^(١) ، و يجوز أن تتضمن المجموعة أي من الأصول أو الالتزامات بالمنشأة بما في ذلك الأصول المتداولة و الالتزامات المتداولة و الأصول الجارية التخلص منها بموجب الفقرة ٥ من شروط القرض التي يقتضيها هذا المعيار ، و إذا كان أحد الأصول غير المتداولة يقع داخل نطاق شروط القياس التي يستلزمها هذا المعيار - يشكل جزءاً من المجموعة التي سيتم التخلص منها ، فإن شروط القياس المنصوص عليها في هذا المعيار تنطبق على المجموعة بأكملها ، بحيث يتم قياس المجموعة على أساس قيمتها للفترة أو قيمتها الصلبة مضموناً منها تكاليف البيع ، أيهما قل ، ونحدد الفقرات ١٨ و ١٩ و ٢٣ للمتطلبات اللازمة لقياس الأصول و الالتزامات كل على حدة داخل المجموعة للجزء التخلص منها .

٥- لا تنطبق أحكام القياس المنصوص عليها في هذا المعيار^(٢) على الأصول التالية و التي تغطيها المعايير الميوية ، إما بصفتها أصولاً مستقلة بذاتها أو أصولاً تشكل جزءاً من المجموعة الجارية التخلص منها :

(١) إلا أنه بمجرد أن يكون من المتوقع تولد تنفقات نقدية من أصل ما أو من مجموعة من الأصول من يومها ، وليس من الاستمرار في استخدامها ، فإن تلك الأصول تصبح أقل اعتماداً على التنفقات النقدية المتوقعة من الأصول الأخرى ، ومن ثم فإن المجموعة الجارية التخلص منها والتي كانت تشكل جزءاً من الوحدة المولدة للنفذ ، تصبح وحدة مولدة للنفذ مستقلة بذاتها.

(٢) وذلك بخلاف الفقرتين ١٨ و ١٩ التي تستلزم قياس الأصول المعنية طبقاً لمعايير معتمدة مصرية أخرى ولجنة التطبيق.

- (أ) أصول ضريبية مؤجلة (معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤)).
- (ب) الأصول الدائنة عن مزاييا للعاملين (معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨)).
- (ج) الأصول المالية داخل نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).
- (د) ملغاة.
- (هـ) الأصول غير المتداولة التي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصصاً منها تكاليف نقطة البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٥).
- (و) الحقوق المتعلقة بموجب عقود تأمين طبقاً لتعريف لورده في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧).
- ٥- متطلبات التقييم والعرض والقرارات الواردة في هذا المعيار والمطلوب تطبيقها على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارية لتخلص منها) والمبوبة كمحفظ بها لغرض البيع تسري تحضاً على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارية لتخلص منها) والمبوبة كمحفظ بها لتوزيع على الملاك بصفته هذه (محفظ بها لتوزيع على الملاك).
- ب- يحدد المعيار المحاسبي المصري هذا الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارية لتخلص منها) المبوبة على أنها محفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة ولا تطبق على الإفصاحات الواردة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى على هذه الأصول (أو المجموعات) ما لم تكن هذه المعايير تتطلب:
- (أ) إفصاحات محددة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارية لتخلص منها) المبوبة على أنها محفظ بها لغرض البيع أو عمليات غير مستمرة.
- (ب) إفصاحات حول قياس الأصول والإلتزامات ضمن المجموعة الجارية لتخلص منها والتي تقع ضمن نظام متطلبات القياس الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) وتكون هذه الإفصاحات غير موجودة أصلاً في الإفصاحات الأخرى على الفرق المالية.
- قد يكون من الضروري عمل إفصاحات إضافية عن الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارية لتخلص منها) والمبوبة على أنها محفظ بها لغرض

لبيع أو السلايات غير المستمرة من أجل تطبيق المتطلبات للعلامة لواردة في معيار محاسبة مصري رقم (١) وخاصة لفرة "١٥" وفرة "٦٢٥" من ذلك المعيار .

تبويب الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارية للتخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع

- ٦- تبويب المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية للتخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع ، إذا كان من المتوقع أن يتم استرداد قيمتها التخريبية . بشكل أساسي ، من صفقة بيع وليس من الاستمرار في استخدامها .
- ٧- ولكي تتحقق الحالة فمبينة في لفرة السابقة ، يجب أن يكون الأصل (أو المجموعة الجارية للتخلص منها) متاحاً لتبيع قفوري بحالته التي يكون عليها بدون أية شروط إلا شروط البيع التقليدية و المتخادة لتلك الأصول و يجب أن يكون احتمال بيعها حال .
- ٨- وحتى يكون احتمال البيع عالياً ، يجب أن يلتزم المستوى المناسب من الإدارة بخطة بيع الأصل (المجموعة الجارية للتخلص منها) ، كما يجب أن يكون ثمة برنامج نشط لتحديد المشتري، ويجب أن يكون قد تم البدء في إتمام الخطة . علاوة على ذلك ، يجب أن يتم التسويق الجاد و النشط للأصل (المجموعة الجارية للتخلص منها) لبيعه بسعر معقول يتناسب مع قيمته المعادلة للحالية . كما يجب أن يكون من المتوقع أن تستوفي عملية البيع للشروط التي تسمح بقيدها كعسيلة بيع كاملة خلال عام واحد من تاريخ للتبويب - فيما عدا ما هو مسموح به في الفقرة "٩" - ويجب أن تشير الإجراءات المتخذة لإتمام الخطة إلى عدم احتمال إحداث تغييرات جوهرية في الخطة أو لحد سبب للترجيع عن هذه الخطة . وتعتبر موافقة المساهمين كأحد العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية للبيع عالية الاحتمال .
- ٩- على المنشأة التي تلتزم بخطة بيع تؤدي إلى فقدان السيطرة على شركة تابعة أن تقوم بتبويب كافة أصول وإتلافات هذه الشركة التابعة كمحتفظ بها لغرض البيع عندما تتحقق الشروط الواردة في الفقرات من ٦ إلى ٨ بنظر النظر عما إذا كانت المنشأة مستحفظ بحقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في شركة التي كانت تابعة بعد البيع أم لا .
- ٩- قد تؤدي الأحداث أو الظروف إلى استناد لمدة اللازمة لإتمام البيع لأكثر من عام . إلا أن تحديد لمدة اللازمة لإتمام البيع لا تحول دون تصنيف الأصل (المجموعة الجارية للتخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع إذا ما كان التأخير راجعاً إلى أحداث

أو ظروف خارجة عن إرادة المنشأة ، و إذا توافرت الأئنة للكفيلة التي تؤكد استثمار المنشأة في التزامها بخطة بيع الأصل (المجموعة الجارية للتخلص منها) ، وكذلك يكون الحال عند استيفاء الشروط الواردة في الملحق (ب) .

١٠- قد تتضمن عمليات البيع تبادل الأصول غير المتداولة بأصول أخرى غير متداولة إذا كان لهذا التبادل جوهر تجاري طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) .

١١- عندما تشتري المنشأة أصولاً غير متداول (مجموعة جارية التخلص منها) بغية التصرف فيه لاحقاً ليس إلا ، عليها تبويب الأصل غير المتداول (المجموعة الجارية للتخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع اعتباراً من تاريخ شرائه . ويقتصر هذا التصرف على استيفاء شرط لعام للولد المنصوص عليه في الفقرة ٨ (فيما عدا ما يسمح به في الفقرة ٩٠) وعلى توقع استيفاء أي شرط من الشروط الأخرى غير المستوفاة والمنصوص عليها في الفقرتين ٧ و ٨ في ذلك التاريخ خلال فترة قصيرة لاحقة على الشراء (عادة ما تكون ثلاثة أشهر) .

١٢- في حالة استيفاء الشروط المنصوص عليها في الفقرتين ٧ و ٨ بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ، لا يجوز للمنشأة تبويب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية للتخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع في تلك القوائم المالية عند إصدارها . إلا أنه ، عند استيفاء تلك الشروط في تاريخ لاحق على تاريخ الميزانية ، ولكن قبل إصدار القوائم المالية للإصدار ، فعلى المنشأة الإفصاح في الإيضاحات عن المعلومات المبينة في الفقرة ٤١ (أ) و (ب) و (د) .

١٣- يبوب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية التخلص منها) كمحتفظ بها للتوزيع على أصحاب المنشأة عندما تكون المنشأة ملتزمة بتوزيع الأصل (أو المجموعة الجارية للتخلص منها) إلى أصحاب المنشأة . من أجل تحقق ذلك يجب أن يكون الأصل متاحاً للتوزيع فوراً في حالته للرهنة ويكون التوزيع مؤكداً . ولكن يكون التوزيع مؤكداً يجب أن تكون إجراءات إتمام التوزيع الواجبة قد بدأت ويكون هناك توقع لإستكماله خلال سنة واحدة من تاريخ التوزيع . ويجب أن تفسر الإجراءات قوليعة المطلوب أدائها لإستكمال التوزيع أنه من غير المتوقع حدوث تغيير جوهري على التوزيع أو أن التوزيع سيتم للراجع فيه . وتعتبر موافقة المساهمين كأحد العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية التوزيع مؤكدة أم لا .

الأصول غير المتداولة للمتوقفة عن العمل

١٣- لا يجوز المنشأة أن تصف أصولاً غير متداول (مجموعة الجارى للتخلص منها) متوقفة عن العمل كأصول محتفظ بها لغرض البيع ، ويرجع السبب في ذلك إلى أن القيمة الدفترية لهذا الأصل أو المجموعة سيتم استرداها بشكل أساسى من خلال الاستمرار فى الاستخدام . إلا أنه إذا استوفت مجموعة الأصول المتوقفة عن العمل الشروط لمينة فى الفقرة ٣٢ (أ) إلى (ج) ، على المنشأة أن تقيد النتائج و التدفقات النقدية الخاصة بمجموعة الأصول هذه ، على أنها عمليات غير مستمرة طبقاً للفرق ٣٣ و ٣٤ فى تزييع قنوتف عن استخدامها ، وتتضمن الأصول غير المتداولة (لمجموعات لجارى للتخلص منها) للمتوقفة عن قعمل الأصول غير المتداولة (للمجموعات لجارى التخلص منها) المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الإقتصادى والأصول غير المتداولة (لو للمجموعات لجارى للتخلص منها) المقرر إيفالها عن العمل بشكل نهائى بدلاً من بيعها.

١٤- لا تعلق المنشأة أصولاً غير متداول تم إيفقه عن العمل بشكل مؤقت على أنه مزعم الإستهاء عنه .

قياس الأصول غير المتداولة (لو للمجموعات الجارى التخلص منها) والمعبوة كمحتفظ بها لغرض البيع

قياس الأصل غير المتداول (لو المجموعة الجارى التخلص منها)

١٥- تقيس المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) و المعبوة كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصصاً منها تكاليف البيع أبهما أقل .

١٥- تقيس المنشأة الأصل غير المتداول (لو المجموعة الجارى التخلص منها) والمعبوة كأصول محتفظ بها لغرض التوزيع على أصحاب المنشأة على أساس الرصيد الدفترى لو القيمة العادلة مخصصاً منها تكاليف التوزيع أبهما أقل .

١٦- إذ استوى أحد الأصول المستفراة حديثاً (لو المجموعة الجارى للتخلص منها) لشروط اللازمة لتبويه 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 تمثيل ، التكلفة ،

لو للقيمة العادلة مخصصاً منها تكلفة للبيع ليهما للـ). وطبقه ، يقاس الأصل (لو لمجموعة الجارى لتخلص منها) الذى تم شراؤه كجزء من عملية تجميع الأصول بالقيمة العادلة مخصصاً منها تكاليف البيع .

١٧- إذا كان من المتوقع استغرق عملية البيع لأكثر من عام واحد ، يجب على المنشأة أن تقوم بقياس تكاليف البيع بقيمتها الحالية ، وبالنسبة لأية زيادة في القيمة الحالية لتكاليف البيع التي تنشأ عن مرور الوقت ، يتم قيداها في الأرباح أو الخسائر كتكاليف تمويل .

١٨- تقاس القيمة الدفترية للأصل (لو جميع الأصول و الائتمانات في المجموعة) فوراً قبل التحويل الأولى له (لو المجموعة الجارى لتخلص 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 في هذا المعيار ، و لكنها تقع ضمن مجموعة أصول جارى التخلص منها و عبوة كأصول محتفظ بها لغرض البيع . وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها ، قبل إعادة قياس القيمة العادلة مخصصاً منها تكاليف بيع مجموعة الأصول الجارى للتخلص منها .

الاعتراف بخسائر الإضمحلال في القيمة وعكسها

٢٠- تقوم المنشأة بتحديد المصير الدائمة عن اضمحلال قيمة الأصول بالنسبة لأي تحقيق مبدئي أو لاحق للقيمة العادلة للأصل (لو لمجموعة الجارى التخلص منها) مخصصاً منها تكاليف البيع ، في الحدود التي لم يتم فيها الاعتراف بتلك الخسائر طبقاً للفقرة ١٩.

٢١- على المنشأة الاعتراف بالأرباح الناتجة عن أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مخصصاً منها تكاليف بيع الأصل ، بشرط ألا تتعدى قيمة خسائر الإضمحلال قيمة الأصول التراكمية التي تد الاعتراف بها إما طبقاً لهذا المعيار أو تم قيداها مسبقاً طبقاً للمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" .

٢٢- على المنشأة أن تعترف بالأرباح الناتجة عن أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مخصصاً منها تكاليف بيع مجموعة الأصول الجارى لتخلص منها :

(أ) في الحدود التي لم يتم خلالها تحديد تلك الأرباح طبقاً للفقرة ١٩ .

و لكن (ب) بشرط عدم تجاوزها لقيمة خسائر الاضمحلال قدر لقيمة في قيمة الأصول و التي تم الاعتراف بها سواء طيفاً لهذا المعيار لو في تطبيق طيفاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) على الأصول عبر المتدولة التي تقع في نطاق شروط القياس الخاصة بهذا المعيار.

٢٣- تزدى خسر اضمحلال قيمة الأصول (لو نية لربح لاحقة) معترف بها بالنسبة لمجموعة الأصول الجاري لتخلص منها إلى خفض (لو زيادة) القيمة التخيرية للأصول غير المتدولة ضمن المجموعة التي تقع في نطاق شروط القياس التي يقتضيها هذا المعيار وذلك بترتيب التوزيع الولد في الفقرتين "١٠٤" (أ) و (ب) و "١٢٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) .

٢٤- يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر التي لم يتم الاعتراف بها في تاريخ بيع الأصل غير المتداول (المجموعة الجاري لتخلص منها) في تاريخ الاستبعاد من فبخر . و تظهر للمتطلبات المتصلة بعملية الاستبعاد من الدفاتر في :

(أ) للفقرات من "٦٧" إلى "٧٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للخلص بالأصول الثابتة .

و (ب) الفقرات من "١١٢" إلى "١١٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) لخلص بالأصول غير الملموسة .

٢٥- لا يجوز إنشاء حساب قيمة إهلاك (لو استهلاك) لأي من الأصول غير المتداولة ، طالما أنها مبررة كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو كانت ضمن مجموعة جاري لتخلص منها مبررة كأصول محتفظ بها لغرض البيع . ويتم الاستمرار في قيد الفوائد وغيرها من المصروفات المتعلقة بقرارات مجموعة الأصول الجاري لتخلص منها والمبررة كأصول محتفظ بها لغرض البيع .

التغييرات في خطة بيع أصول

٢٦- إذا قامت المنشأة بتحويل الأصل (أو المجموعة الجاري لتخلص منها) على أنها محتفظ بها لغرض البيع ، ولكن لشروط لولدة في الفقرات من "٧" إلى "٩" لم تعد موجودة ، يجب على المنشأة أن تتوقف عن تحويل الأصل (للمجموعة الجاري لتخلص منها) على أنها محتفظ بها لغرض البيع .

٢٧- على المنشأة أن تقوم بقياس الأصل غير المتداول الذي يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو الذي تم التوقف عن تصنيفه للمجموعة الجارية التخليص منها و المعبية كأصول محتفظ بها لغرض البيع) بأى من القيمتين التاليتين أيهما أقل :

(أ) للقيمة الدفترية قبل تبويب الأصل (أو لمجموعة الجاري التخليص منها) كأصل محتفظ به لغرض البيع ، مع تحديثها بأى إهلاك أو استهلاك كان من الممكن أن يتم الاعتراف به إذا لم يكن الأصل (أو للمجموعة الجاري التخليص منها) قد تم تبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع .

لو (ب) قيمة الأصل القابلة للاسترداد في تاريخ القرار التالي بعدم البيع^(١).

٢٨- على المنشأة أن تثبت لية تسوية لازمة على القيمة دفترية للأصل غير المتداول الذي يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع ضمن الدخل الناشئ عن الصلاحيات المستمرة في الفترة التي لم تعد الشروط الواردة في الفقرات من '٧' إلى '٩' مستوفاة خلالها ، وعلى المنشأة إدراج التسوية المذكورة على ذات قائمة الدخل المستخدمة لإدراج المكاسب أو الخسائر الناتجة طبقاً للفترة ٣٧٣* إن وجدت .

٢٩- إذا قامت المنشأة باستبعاد أصل أو لل التزام بذاته من مجموعة الأصول الجاري التخليص منها والمعبية على أنها محتفظ بها لغرض البيع ، يستمر قياس الأصول و الاعتراف بالقيمة في المجموعة الجاري التخليص منها كمجموعة ، ويقتصر ذلك فقط على استيفاء المجموعة للشروط الواردة في الفقرات من '٣' إلى '٩' ، وبخلاف ذلك ، يتم قياس ما تبقى من أصول غير متداولة في المجموعة ، والتي تستوفى كل منها على حدة الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع ، كل على حدة ، إما بقيمتها الدفترية أو بقيمتها العادلة مخصصاً منها تكاليف بيع أيهما أقل في ذلك التاريخ . و يتوقف تبويب أية أصول غير متداولة لا تستوفى شروط كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً للفترة ٢٦٠*.

العرض و الإنصاح

٣٠- على المنشأة أن تعرض و توضح عن المعلومات التي تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للصلاحيات غير المستمرة و الاستبعادات التي تجرى على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجاري التخليص منها) .

(٣) إذا كان الأصل غير المتداول جزءاً من وحدة تولد للنفذ ، فإن القيمة القليلة المتأثرة بالتمرد تكون قيمته الدفترية التي كان من المفروض أن يتم الاعتراف بها بعد خصم أية خسائر احتمالية ناجمة عن فوجدة عمولة للنفذ وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

عرض للمعاملات غير المستمرة

٣١- يتكون ما يطلق عليه عنصر من عناصر المنشأة العمليات و التدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوصفها 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 الاختلاف به لعرض للبيع .

٣٢- و تعتبر العملية غير المستمرة بمثابة أحد عناصر المنشأة التي إما قد تم التصرف فيها أو تم توريثها كمستقطب به لعرض للبيع ، و

(أ) تمثل خطأ تجارياً كبيراً مستقلاً أو منطقة جغرافية للعمليات.

أو (ب) تشكل جزءاً من حصة واحدة منسقة للتصرف في خط تجاري كبير مستقل أو منطقة جغرافية للعمليات .

أو (ج) شركة تابعة تم شراؤها بنية إعادة بيعها.

٣٣- علي المنشأة أن تتصح عن :

(أ) مبلغ واحد في صلب قائمة الدخل يتضمن مجموع :

(١) أرباح العمليات غير المستمرة لو خسائرها بعد القسط الضريبة.

و (٢) الأرباح أو الخسائر بعد القسط الضريبة الناتجة عن القياس بالقيمة العادلة مخصصاً منها تكاليف البيع أو عن التصرف في الأصول أو المجموعات الجارية التخطط منها ر التي تتألف منها العملية غير المستمرة

(ب) تعجيل المبلغ الواحد المذكور في الفقرة ٣٢ و تقسيمه إلى :

(١) إيرادات العمليات غير المستمرة و مصروفاتها و أرباحها أو خسائرها قبل القسط الضريبة .

و (٢) عيب الضريبة على الدخل طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤).

و (٣) المكاسب أو الخسائر المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مخصصاً منها تكاليف البيع ، أو عند التصرف في الأصول أو المجموعات الجارية: التخطط منها التي تتشكل منها العملية غير المستمرة .

و يجوز عرض التحليل المذكور في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لو في صلب قائمة الدخل ، و إذا تم عرض التحليل في صلب قائمة الدخل ، يتم عرضه في بند يحدد اتصاله بالعمليات غير المستمرة ، أي أن يتم عرضه مستقلاً عن العمليات المستمرة . و لا يعد التحليل المذكور لازماً بالنسبة للمجموعات الجارية التخلص منها التي تعد بمثابة شركات تابعة تم شراؤها حديثاً و التي تستوفي الشروط اللازمة لتبويبها كمحفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة ١١١).

(ج) صقلى التتخفط للتغذية للمتخفة بكل من أنشطة التشغيل و الاستثمار والنمويل الخاصة بالعمليات غير المستمرة . ويجوز عرض هذه الإفصاحات إما في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية أو في قوائم مالية ذاتها، و لا تعد هذه الإفصاحات لازمة بالنسبة للمجموعات الجارية التخلص منها المولفة من شركات تابعة التي تم شراؤها حديثاً و التي تستوفي الشروط اللازمة لتبويبها كمحفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة ١١١).

٣٤- على أية منشأة أن تعيد عرض الإفصاحات الواردة في الفقرة ٣٣ عن كل فترة سابقة معروضة في القوائم المالية .

٣٥- لتسويات التي تم إدخالها في الفترة الحالية على المبالغ التي تم عرضها مسبقاً عن العمليات غير المستمرة ، والتي تتصل بشكل مباشر بالتصرف في العمليات غير المستمرة في فترة مائة ، يتم تبويبها مستقلة تحت بند العمليات غير المستمرة ، و يتم الإفصاح عن طبيعة تلك التسويات و قيمتها و فيما يلي أمثلة للظروف التي تنشأ فيها هذه التسويات :

(أ) حل بعض المشاكل الناشئة عن شروط صفقة البيع ، مثل حل تسويات سعر الشراء أو المسائل لمنطقة بيع بعض التعديلات من المشتري .

(ب) حل بعض المشاكل الناشئة عن و المتصلة مباشرة بعمليات العنصر قبل بيعه ، مثل الإفصاحات لقيمة و التزامات ضمان المنتج التي يحفظ بها للبائع .

(ج) تسوية للزامات نظام مزاد العاملين شريطة أن تكون التسوية متصلة مباشرة بعملية التصرف .

٣٦- إذا توفقت المنشأة عن تصريف أحد عناصرها على أنه محتفظ به لغرض البيع ، يتم إعادة تصريف نتائج عمليات الحصر الذي تم عرضه مسبقاً في العمليات غير المستمرة طبقاً للقرارات من "٣٣" إلى "٣٥" ، كما يتم إدراجه في قائمة الدخل الناتج عن العمليات المستمرة عن جميع الفترات المحروضة ، و يتم بيان مجال الفترات السابقة على أنه قد تم إعادة عرضها .

٣٦-أ على المنشأة التي تلتزم بغطاء بيع تؤدي إلى فقدان السيطرة على شركة تابعة أن تصح عن المعلومات المطلوبة في الفترات من "٣٣" إلى "٣٦" عندما تكون فشرية التابعة تمثل مجموعة جاري التخلص منها تتوفى 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 (لو مجموعة جاري التخلص منها) و للميوب على أنه محتفظ به لغرض البيع و لا يستوفى شروط العملية غير المستمرة في قائمة الأرباح و الخسائر فائضة عن العمليات المستمرة .

عرض أصل غير متداول أو مجموعة جاري 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 للدخلة ضمن مجموعة جاري التخلص منها و المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع مستقلة عن مركز الأصول في قائمة المركز المالي، ويتم عرض التزامات المجموعة الجاري التخلص منها و المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع مستقلة عن الالتزامات الأخرى في قائمة المركز المالي ، و لا يتم إجراء مفاضة بين تلك الأصول و الالتزامات و عرضها كصافي واحد ، ويتم الإفصاح عن أهم الأصول و الالتزامات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع منفصلة سواء في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المتعلقة للقوائم المالية فيما عدا ما تسمح به الفقرة "٣٩"، وتقوم المنشأة بعرض أي بنود مجمعة متصلة بالأصل غير المتداول (لو المجموعة الجاري التخلص منها) و المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع تم إدراجها في الدخل الشامل الآخر .

٣٩- إذا كانت المجموعة الجاري التخلص منها عبارة عن شركة تابعة تم شراؤها مؤخراً وتستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع لفقرة "١١") عندئذ يصبح الإفصاح عن أهم الأصول و الالتزامات غير مطلوب.

٤٠- لا تقوم المنشأة بإعادة شويب لو إعانة عرض المبالغ التي تم عرضها بالنسبة للأصول غير المتداولة أو الأصول و الالتزامات التي تتكلف منها المجموعات الجارية المتخلص منها و المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع في فوائم للمركز المالي في ففترات سابقة .

إيضاحات إضافية

٤١- على المنشأة أن تصح عن المعلومات التالية في 'الإيضاحات' الممنعة للقوائم المالية في الفترة التي يتم فيها إما تصفيف الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية المتخلص منها) كأصل محتفظ به لغرض البيع أو بيعه :

(أ) بيان بالأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية المتخلص منها) .

(ب) بيان بوقوع البيع و ظروفه ، أو لوقوع و ظروفه و ففترات التي ففترات ففترات المتوقف ، و الوسيلة و التوقيت المتوقف للتصرف المذكور .

(ج) الأرباح أو الخسائر المعترف بها طبقاً لنص الفقرات من ٢٠٠٠ إلى ٢٠٢٠ والبنء الذي يتضمن تلك الأرباح و الخسائر في قائمة الدخل ، وهذا ففترات حالة ما لم تكن تلك الأرباح و الخسائر معروضة بشكل مستقل في صلب قائمة الدخل .

(د) إن لمكن ، للقطاع الذي يعرض فيه الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية المتخلص منها) و معروض طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) .

٤٢- في حالة سريون أي من الفقرات ٢٢٠ أو الفقرة ٢٢١ ، على المنشأة الإفصاح في فترة اتخاذ القرار بتغيير خطة بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية المتخلص منها) ، عن بيان بالوقائع و الظروف التي تؤدي إلى اتخاذ قرار و ففترات هذا القرار على نتائج العمليات في الفترة المعروضة و عن أية ففترات سابقة عليها قد عرضها .

ملحق إرشادات التطبيق

ترافق هذه الإرشادات معيار قسومية للمصري رقم (٣٢) ولكنها لا تمثل جزءاً منه

الإحالة الفورية للبيع (الفقرة ٧٠)

حتى يكون الأصل غير المتداول (أو المجموعة للجاري للتخلص منها) مؤهلاً لتقريب عني أنه محتفظ به بغرض البيع ، يجب أن يتوافر للبيع الفوري في وضعه الحالي رهنأ فقط بشروط عالية ومألوفة فيما يخص مبيعات تلك الأصول (أو المجموعات الجاري التخلص منها) (الفقرة ٧٠) . ويتوفر الأصل غير المتداول (أو المجموعة للجاري للتخلص منها) للبيع الفوري إذا كان لدى المنشأة حالياً فنية ولفقرة على نقل الأصل (أو المجموعة للجاري للتخلص منها) إلى مشتري معين في وضعه الحالي . ونوضح الأمثلة من (١) إلى (٣) للحالات التي يتم فيها استيفاء أو عدم استيفاء لشروط الواردة في فقرة ٧٠ .

المثال (١)

منشأة ملزمة بحطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسي وقد بذلت إجراءات لتحديد المشتري .

(أ) تنوى المنشأة تحويل المبنى إلى مشتري معين بعد إخلائه . ويكون الوقت اللازم لإخلاء المبنى على ومألوف لمبيعات مثل تلك الأصول . ويتم استيفاء لشروط الواردة في فقرة ٧٠ في تاريخ الإكترام بالحطة .

(ب) يستثمر المنشأة باستخدام المبنى حتى تستكمل إنشاء مبنى جديد لمقرها الرئيسي . ولا تنوى المنشأة تحويل المبنى القائم إلى مشتري معين إلا بعد استكمال إنشاء المبنى الجديد (أو إخلاء المبنى القائم) . ويحل التأخير في وقت تحويل المبنى القائم لذي تحدد المنشأة (لبيع) بأن المبنى غير متاح للبيع الفوري . وبالتالي لا ينفوهي للشروط الواردة في الفقرة ٧٠ ، لا بعد استكمال إنشاء المبنى الجديد ، حتى لو تم الحصول مبكراً على إتزام شراء موكد للتحويل المستقبلي للمبنى القائم .

المثال (٢)

منشأة ملتزمة بخطة ما ليبيح خط تصنيع وبدلت إجراءات تجديد المشتري . وفي تاريخ الإقترام بالخطة ، يوجد قائمة لطلبات عملاء غير المكتملة .

(أ) تنوى المنشأة بيع خط التصنيع مع صلباته . وسيتم تحويل أي طلبات عملاء غير مكتملة في تاريخ ليبيح إلى المشتري ولن يؤثر تحويل طلبات عملاء غير المكتملة في تاريخ ليبيح على نوقيت تحويل الخط . وسيتم استيفاء الشرط الوارد في الفقرة ٧ في تاريخ الإقترام بالخطة .

(ب) تنوى المنشأة بيع خط التصنيع ، ولكن دون صلباته ولا تنوى المنشأة تحويل خط إلى مشتري معين إلا بعد إيقاف جميع عمليات الخط وإلغاء قائمة طلبات العملاء غير المكتملة . وبدل التأخير في وقت تحويل الخط لدى تحدد المنشأة (لبيع) بأن الخط غير متوفر للبيع الفوري . وبالتالي لا يستوفى الشرط الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد إيقاف عمليات الخط ، حتى لو تم الحصول مكرراً على إقترام شراء مؤكد للتحويل لمستشفى الخط .

المثال (٣)

استحوذت منشأة عن طريق تنفيذ قرهن على عقارات تشمل أرض مبنية تنوى بيعها .

(أ) لا تنوى المنشأة تحويل العقارات إلى مشتري معين إلا بعد إنهاؤها من أصل التجديد لزيادة قيمة بيع العقارات . وبدل التأخير في وقت تحويل العقارات الذي تحدد المنشأة (لبيع) بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفوري . وبالتالي لا تستوفى الشرط الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد استكمال أعمال التجديد .

(ب) بعد الانتهاء من أعمال التجديد وتحويل العقارات على أنها محتفظ بها لغرض البيع ولكن قبل الحصول على الإقترام مؤكد بالشراء ، تترك المنشأة الأضرار البيئية التي تحتاج لحلول . ولا زالت المنشأة تنوى بيع العقارات ، إلا أن المنشأة ليس لديها القدرة على تحويل العقارات إلى مشتري معين إلا بعد إنجاز الحل . وبدل التأخير في وقت تحويل العقارات الذي يحدده آخرون قبل الحصول على الإقترام مؤكد بالشراء بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفوري ، وبالتالي لا تستوفى الشرط الوارد في الفقرة ٧ . ويتم إعادة تحويل العقارات على أنها محتفظ بها ومستخدمة وفقاً للفقرة ٢٦ .

استكمال بيع متوقع خلال ستة واحدة (الفقرة ٨)

المثال (٤)

حتى يكون بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية التخليص 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 الجارية التخليص منها) مؤهلاً للأضرار به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة الفقرة ٨ . ولا يتم استيفاء ذلك لشرط في الحالات التالية ، على سبيل المثال :

(أ) منشأة هي عبارة عن شركة تأجير وتمويل تحتفظ بمعدات لغرض البيع لو التأجير توقفت عن تأجيرها مؤخراً ولم يتم تحديد الشئ النهائي لمعاملة مستقبلية (بيع أو تأجير) .

(ب) منشأة متزعة بـ خطة " بيع " عطل قيد الاستخدام ، ويتم المحاسبة عن تحويل العطل على أنه بيع مع إعادة استثمار أمواله .

استثناءات من الشرط الوارد في الفقرة ٨*

يطبق الاستثناء من متطلب السنة الواحدة لورد في الفقرة ٨ في حالات محدودة سيتم فيها تمديد (أو أنه تم تمديد) الفترة المطلوبة لإستكمال بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية التخليص منها) بسبب أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وتم استنصاء شروط محددة (الفقرتين ٩٩ و١٠١) . وتوضح الأمثلة من ٥ إلى ٧ تلك الحالات .

المثال (٥)

منشأة في مجال صناعة توليد الطاقة ملتزمة بخطة ما لبيع مجموعة جارية التخليص منها تمثل حصة كبيرة من عملياتها المنتظمة . ويتطلب البيع موافقة هيئة رقابية من الممكن أن تمتد للفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة ، ولا يمكن للبدء بالإجراءات اللازمة للحصول على تلك الموافقة إلا بعد معرفة المشتري والحصول على التزام مؤكد بالشراء ، إلا أن التزام الشراء المؤكد يكون متوقعاً جداً خلال سنة واحدة . في هذه الحالة ، تكون الشروط الواردة في الفقرة ١٠١ (أ) قد تم استيفاءها للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨* .

المثال (٦)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع في وضعه لعالي وتبويب لخط على أنه محتفظ به لغرض البيع في ذلك التاريخ. وبعد الحصول على التزام مؤكد بالشراء ، تكثف فحص المشتري للحصول الأضرار القبلية التي لم يعلم بوجودها مسبقاً . والمنشأة مطالبة من قبل

للمشتري بإصلاح الضرر مما سيحدد لفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة . ألا
لن المنشأة بدأت بأجراءات لإصلاح الضرر ، ومن المحتمل جداً حدوث أصلح مرض
للأضرار . وفي هذه الحالة ، تكون الشروط الواردة في الفقرة "ب" (١) قد تم استيفائها
للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة "أ".

المثال (٧)

منشأة ملقمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ به لغرض
البيع في ذلك التاريخ .

(أ) خلال فترة السنة الواحدة الأولى ، تدهورت أوضاع السوق التي كانت قائمة في تاريخ
تسوية الأصل مبدئياً على أنه محتفظ به لغرض البيع ، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل
بعطول نهاية الفترة . وخلال تلك الفترة ، عرضت الأصل للبيع لكنها لم تتسلم أي
عروض معقولة لشراء الأصل ، ورداً على ذلك قامت بتخفيض السعر . واستمر التداول
النشط للأصل بسعر معقول نظراً للتغير في أوضاع السوق ، لذلك تعتبر الشروط الواردة
في الفقرتين "٧" و "٨" قد تم استيفاؤها وفي تلك الحالة ، يتم أيضاً استيفاء الشروط
الواردة في فقرة "ب" (ج) للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة "أ". وفي
نهاية فترة السنة الأولى ، يبقى الأصل موباً على أنه محتفظ به لغرض البيع .

(ب) خلال فترة السنة التالية ، تدهورت أوضاع السوق أكثر ، ولا يتم بيع الأصل بعطول
نهاية تلك الفترة . وتعتقد المنشأة بأن أوضاع السوق سوف تتحسن ولم تخفض من سعر
الأصل أكثر . ويستمر الاحتفاظ بالأصل على أنه لغرض البيع ، ولكن بسعر يزيد عن
قيمه العادلة الحالية . وفي تلك الحالة ، يدل عدم تخفيض السعر بأن الأصل غير متوفر
للبيع الفوري كما تقتضيه الفقرة "٧" . بالإضافة لذلك تتطلب الفقرة "أ" أيضاً أن يتم
تسويق الأصل بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية . لذلك تكون الشروط
الواردة في الفقرة "ب" (ج) لم يتم استيفاؤها للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة
في الفقرة "أ" . ويتم إعادة تسوية الأصل على أنه محتفظ به ومستخدم وفقاً للفترة "٢٦".

تحديد ما إذا كان قد تم التخلي عن الأصل

تحدد الفقرتين "١٣" و "١٤" من هذا المبدأ متطلبات معاملة الأصول على أنها متوقفة
وبوضع المثال (٨) مني لا يتم توقف الأصل .

المثال (٨)

منشأة تتوقف عن استخدام ورشة للتصنيع لأن الطلب على منتجها انخفض ، إلا أنه يتم المحافظة على الورشة في حالة قليلة للتشغيل ومن المتوقع أن يعد استخدامها إذا ارتفع مستوى الطلب . لا تعتبر الورشة على أنها تم توقفها .

عرض العملية غير المستمرة التي تم توقفها

نص الفقرة ١٣ من هذا المعيار بتويب الأصول التي سيتم توقفها على أنها مستقط بها بغرض البيع ، تكن إذا كنت الأصول التي سيتم توقفها عبارة عن خط رئيسي من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات ، يتم إثباتها في العمليات غير المستمرة في التاريخ الذي يتم فيه توقفها ويوضح المثال (٩) هذا الأمر .

المثال (٩)

عمرت منشأة معينة في أكتوبر ٢٠٠٥ إيقاف جميع معامل القطن التي تمتلكها ، والتي تشكل خط رئيسي من الأعمال . ويوقف العمل بأكمله في معمل القطن خلال السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٦ . في الفوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٥ ، يتم معاملة الإنتاج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات مستمرة . وفي الفوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٦ ، تم معاملة الإنتاج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات غير مستمرة وتقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتين ٣٣ و ٣٤ من هذا المعيار .

توزيع خسارة الإضمحلال في مجموعة جاري للتخلص منها

تقتضي الفقرة ٢٢ من هذا المعيار أن تؤدي خسارة إضمحلال القيمة (أو أي مكسب لاحق) معترف به لمجموعة معينة جاري التخلص منها إلى تخفيض (أو زيادة) فرصيد القفري للأصول غير المتداولة في المجموعة التي تدرج ضمن نطاق متطلبات القفري لمعايير المحاسبة المصرية ، بترتيب التوزيع المبين في الفقرتين ١٠٤ و ١٢٢ من معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) ويوضح المثال (١٠) توزيع خسارة الإضمحلال في مجموعة جاري للتخلص منها .

المثال (١٠)

منشأة تخطط للتصرف في مجموعة من أصولها (كبيع أصول) . وتشكل الأصول مجموعة جاري التخلص منها ، ويتم قياسها كما يلي :

الرصيد الدفترى في نهاية الفترة المالية قبل تبويب الاحتفاظ بفرض	الرصيد الدفترى الذي تم إعادته قبل تبويب الاحتفاظ بفرض	
١,٥٠٠	١,٥٠٠	قشور
٤,١٠٠	٤,١٠٠	الأصول الثابتة (المسجلة بالمبلغ المعاد تقييمها)
٥,٧٠٠	٥,٧٠٠	الأصول الثابتة (المسجلة بسعر التكلفة)
٢,٢٠٠	٢,٢٠٠	المخزون
١,٥٠٠	١,٨٠٠	الأصول المالية المتاحة لغرض البيع
١٤,٩٠٠	١٦,٠٠٠	المجموع

تُعترف المنشأة بخسارة قيمتها ١,١٠٠ (١٦,٠٠٠ - ١٤,٩٠٠) مباشرة قبل تصنيف
للمجموعة الجارية للتخلص منها على أنها محتفظ بها لغرض البيع .

تقدر المنشأة القيمة للعلاقة مطروحاً منها للتكاليف حتى البيع للمجموعة الجارية التخلص منها
بقيمة ١٣,٠٠٠ ولأن المنشأة تحبس المجموعة الجارية التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ
بها لغرض البيع يرصدها الدفترى أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - لهما
أولاً ، تعترف المنشأة بخسارة الإضمحلال بقيمة ١,٩٠٠ (١٤,٩٠٠ - ١٣,٠٠٠) عند تصنيف
للمجموعة بشكل أولي على أنها محتفظ بها بفرض البيع .

يتم توزيع خسارة الإضمحلال للأصول غير المتداولة التي تنطبق عليها متطلبات قياس
معايير المحاسبة المصرية ، لذلك لا يتم توزيع خسارة الإضمحلال للمخزون والأصول المالية
للمنتفعة لغرض البيع ، ويتم توزيع الخسارة على 'الأصول الأخرى' حسب ترتيب التوزيع
الموضح في الفقرتين '١٠٤' و '١٢٢' من معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) .

ويمكن توضيح للتخصيص كما يلي :

الرصيد الدفترى الذى تم إعادة قياسه مباشرة قبل تويب الأضلاع لفرض البيع	خسارة الإضمحلال لموزعة	الرصيد الدفترى بعد توزيع خسارة الإضمحلال
١,٥٠٠	(١,٥٠٠)	٠
الأصول قنينة (المسجلة بالمبالغ لمعاد تقييمها)		
٤,٠٠٠	(١٦٥)	٣,٨٣٥
الأصول التلثة (للمسجلة بسعر التكلفة)		
٥,٧٠٠	(٢٣٥)	٥,٤٦٥
٢,٢٠٠	-	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتاحة لفرض البيع		
١,٥٠٠	-	١,٥٠٠
١٤,٩٠٠	(١,٩٠٠)	١٣,٠٠٠
المجموع		

ولاً ، تخفض خسارة الإضمحلال أى مبلغ للشهرة ثم يتم توزيع الخسارة المتبقية للأصول الأخرى على أساس تناسبي على الرصيد الدفترى لتلك الأصول

عرض العمليات غير المستمرة في قائمة الدخل

تقتضى الفقرة "٣٣" من هذا المعيار من المنشأة الإفصاح عن مبلغ واحد في قائمة الدخل مع تحليل فى الإيضاحات لو قسم من قائمة الدخل للعمليات غير المستمرة منفصلاً عن العمليات المستمرة ، ويوضح المثال (١١) كيف يمكن استيفاء هذه لمتطلبات .

المثال (١١)

شركة من ص - قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ (يوضح تصنيف للمصروفات حسب وظيفتها)

٢٠١٠	٢٠٠٩	المصنفات المستمرة
×	×	الإيراد
(×)	(×)	تكلفة للمبيعات
×	×	إجمالي الربح
×	×	ميرادات أخرى
(×)	(×)	تكاليف لتوزيع
(×)	(×)	مصاريف إدارية
(×)	(×)	مصاريف أخرى
(×)	(×)	تكاليف تمويل
×	×	أرباح من شركات للشغقة
×	×	الربح قبل الضريبة
(×)	(×)	ضريبة الدخل
×	×	ربح للفترة من العمليات المستمرة
×	×	المصنفات غير المستمرة
×	×	ربح للفترة من العمليات غير المستمرة ^(١)
×	×	ربح الفترة
×	×	أصحاب حقوق الملكية في للشركة الأم
×	×	ربح للفترة من العمليات المستمرة
×	×	ربح للفترة من العمليات غير المستمرة
×	×	ربح الفترة الخاص بأصحاب حقوق ملكية الشركة الأم
×	×	أصحاب حقوق غير ذوي سيطرة

×	×	ربح الفترة من العمليات المستمرة
×	×	ربح الفترة من العمليات غير المستمرة
		ربح الفترة الخاص بأصحاب حقوق غير
×	×	ذوي السيطرة
×	×	
×	×	(أ) يتم الإفصاح عن التحليلات المطلوبة في
×	×	الإيضاحات

عرض الأصول غير المتداولة أو المجموعات الجارية للتخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

تتطلب الفترة ٣٨ من هذا المعيار من المنشأة عرض الأصل غير المتداول لمجرب على أنه محتفظ به لغرض البيع و أصول لمجموعة الجارية للتخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في قائمة المركز المالي . كما يتم أيضاً عرض إلتزامات المجموعة الجارية للتخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في قائمة المركز المالي . ولا يتم مفاضة هذه الأصول والإلتزامات ويتم عرضها ك مبلغ واحد . ويوضح الممثل (١٢) هذه المتطلبات.

المثال (١٢)

في نهاية عام ٢٠٠٩ قررت المنشأة لتصرف جزء من أصولها (والإلتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر) . ويتخذ لتصرف، التي يستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ٧* و ٨* ليتم تبويبه على أنه محتفظ به لغرض البيع ، شكل مجموعتين جاري للتخلص منهما ، على النحو التالي :

المبلغ المجلد بعد تبويب الاحتفاظ بغرض البيع		
مجموعة جاري التخلص منها (١)	مجموعة جاري التخلص منها (٢)	
٤,٩٠٠	١,٧٠٠	أصول ثابتة
١,٤٠٠ ^(١)	-	أصول مالية متاحة لغرض البيع

الإلتزامات	(٢,٤٠٠)	(٩٠٠)
صافي القيمة الدفترية للمجموعة الجارى قتلخص منها	٣,٩٠٠	٨٠٠
(أ) تم الاعتراف بمبلغ ٤٠٠ متعلق بهذه الأصول مجترة في بنود قسمة الدخل الأخرى تعرض المجموعات الجارى قتلخص منها لميوية على أنها محتفظ بها لغرض لبيع فى قائمة المركز المالى على النحو تلى :		

٢٠٠٨	٢٠٠٩	
		الأصول
		الأصول غير المتداولة
×	×	(أ)
×	×	(ب)
×	×	(ج)
×	×	
		الأصول المتداولة
×	×	(د)
×	×	(هـ)
×	×	
-	٨,٠٠٠	الأصول غير المتداولة الميوية على أنها محتفظ بها لغرض البيع
×	×	
×	×	مجموع الأصول
٢٠٠٨	٢٠٠٩	

حقوق الملكية والإلتزامات

حقوق الملكية الخاصة بأصحاب حقوق الملكية فى شركة الأم

×	×	(ز)
×	×	(ز)
-	٤٠٠	المبالغ المعترف بها مباشرة ضمن بنود الدخل للشامل الأخرى ومتراكم بحقوق الملكية المتعلقة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع
×	×	
×	×	حقوق غير نوى السيطرة
×	×	مجموع حقوق الملكية
		الالتزامات غير المتداولة
×	×	(ح)
×	×	(ط)
×	×	(ي)
×	×	
		الالتزامات المتداولة
×	×	(ك)
×	×	(ل)
×	×	(م)
×	×	
-	٣,٢٠٠	الالتزامات المرتبطة مباشرة بالأصول غير المتداولة المبدية على أنها محتفظ بها بغرض البيع
×	×	
×	×	مجموع الالتزامات
×	×	مجموع حقوق الملكية والالتزامات

لا تنطبق متطلبات عرض الأصول (أو المجموعات الجارية التخلص منها) المبررة على أنها محتفظ بها لغرض البيع في نهاية الفترة المالية يلزم رجمي . لذلك لا يتم إعادة عرض قائمة المركز المالي المقارنة لأي فترات سابقة .

قياس وعرض الشركات التابعة المقتناة بهدف إعادة البيع والمبررة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

لا يتم إعطاء الشركة التابعة للمقتناة بهدف البيع من التجميع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٦) ولكن إذا استوفت الشروط الواردة في الفقرة ١١١ ، فإنه يتم عرضها كمجموعة جارية التخلص منها مبررة على أنها محتفظ بها لغرض البيع . ويوضح المثال (١٣) هذه المتطلبات .

مثال (١٣)

أسخونوت للمنشاء (أ) على المنشأة (ج) فتي هي شركة قابضة ذات شركتين تابعين ، ق ١ وق ٢ ، وتم الاستعانة على الشركة التابعة ق ٢ بهدف بيعها وهي تستوفي شروط تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض البيع . ووفقاً للفقرة ٣٢٠ (ج) ، تكون الشركة التابعة ق ٢ أساساً هي أيضاً عطية غير مستمرة .

إن القيمة للعلاقة المقترنة مطروحاً منها لتكاليف حتى البيع للشركة التابعة ق ٢ هي ١٣٥ وتسلب للمنشاء (أ) عن الشركة التابعة ق ٢ كما يلي :

* تقيس شركة (أ) مبدئياً الالتزامات القليلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة ق ٢ بالقيمة للعلاقة ، مثلاً ٤٠ .

* تقيس شركة (أ) مبدئياً الأصول المشتراه بالقيمة الحالية مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للخضعة بالشركة التابعة ق ٢ مثلاً ١٢٥ زائد القيمة الحالية للإلتزامات لقاءية للتحديد ١٠ أي ١٧٥ .

و* في نهاية الفترة المالية ، نجد للشركة (أ) قياس للمجموعة الجارية التخلص منها بتكاليفها أو قيمتها للعلاقة مطروحاً منها لتكاليف حتى البيع - أيهما أقل مثلاً ١٣٠ . ويتم إعادة قياس الإلتزامات وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية المعمول بها مثلاً ٢٥ . ويتم قياس إجمالي الأصول بما يلي : ١٣٠ + ٢٥ أي ١٦٥ .

٣ في نهاية فترة مالية تعرض للشركة (أ) الأصول والإلتزامات بشكل منفصل عن الأصول والإلتزامات الأخرى في قوائمها المالية المجمعة كما هو موضح في المثال (١٢) .

و* في قائمة الدخل ، تعرض لشركة (أ) مجموع الربح أو الخسارة بعد الضريبة للشركة التابعة في ٢ ، تربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند إعادة القياس للاحق للشركة التابعة في ٢ التي تساوى إعادة القياس لمجموعة لتصرف من ١٣٥ إلى ١٢٠ .
وغير مطلوب للتحليل الإضافي للأصول والإلتزامات أو التغير في قيمة لمجموعة الجارى لتحلص منها .

ملحق (ب) ملحق تطبيقي

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه .

تعميد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع

ب ١- كما هو مشار في الفقرة ٩ ، لا يمنع تمديد الفترة المطلوبة لإكمال بيع شريب الأصل (أو المجموعة الجارية للتخلص منها) على أنه محتفظ به لغرض بيع إذا نتج التأخير عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وإذا كانت توجد أدلة كافية بأن المنشأة مستقلة ملتزمة بخططها لبيع الأصل (أو المجموعة الجارية للتخلص منها) . لذلك فإن الاستثناء من متطلب قسمة 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 الجارية للتخلص منها) تتوقع بشكل معقول بأن الآخرين (ليس لمشترى) سيفرضون شروطاً على نقل الأصل (أو المجموعة الجارية للتخلص منها) بما يؤدي إلى تحديد للفترة المطلوبة لإكمال بيع ، و:

(١) لا يمكن البدء بالإجراءات الضرورية للوفاء بتلك الشروط إلى أن يتم الحصول على الترخيم شراء مؤكد.

و (٢) إن الترخيم الشراء المؤكد هو على التوقع خلال سنة واحدة .

(ب) تحصل المنشأة على الترخيم شراء مؤكد ، ونتيجة لذلك يفرض المشتري أو آخرون بطريقة غير متوقعة شروطاً على نقل الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية للتخلص منها) المتوبة مسبقاً على أنه محتفظ به لغرض البيع مما يوقف بمدد للفترة المطلوبة لإكمال بيع ، و:

(١) تم اتخاذ الإجراءات المتزمة في الوقت المناسب للوفاء بالشروط.

و (٢) يتوقع إيجاد حل ملائم نهائياً للتأخير .

(ج) خلال فترة السنة الأولى ، تنشأ ظروف اعتبرت سابقاً غير محتملة ، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارية التخص منها) المتروك 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 الجارية التخص منها) بشكل نشط وبسعر معقول ، في ضوء التغيير في الظروف.

و(٣) يتم تلبية الشروط الواردة في الفقرتين "٧" و "٨" .

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٣٤) المعدل ٢٠١٥

الاستثمار العقارى

معيـار المحاسبة للمصري رقم (٣٤) للمعدل ٢٠١٥
الإستثمار العقاري
المحتويات

فقرات	هدفت للمعيار
١	
٢ - ٤	تطلق المعيار
٥ - ١٥	تعريفات
١٦ - ١٩	الاعتراف
٢٠ - ٢٩	القياس عند الإعراف الأولى
٣٠ - ٥٦	القياس بعد الإعراف الأولى
٣٠	المباني المحسنة
٣١	نموذج القيمة العادلة (ملغاة)
٣٢	الإفصاح عن القيمة العادلة
٣٣-٥٥	نموذج القيمة العادلة (ملغاة)
٥٦	نموذج التكلفة
٥٧-٥٩	التحويلات
٦٠-٦٥	(ملغاة)
٦٦ - ٧٣	الإستبعادات
٧٤ - ٧٩	الإفصاح
٧٤	(ملغاة)
٧٥	القيمة للعائلة
٧٦ - ٧٨	نموذج القيمة العادلة (ملغاة)
٧٩	نموذج التكلفة
٨٠-٨٢	المرحلة الانتقالية

معيـار المحاسبة للمصرى رقم (٣٤) للمعدل ٢٠١٥ الاستثمار العقارى

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وصف لمعالجة المحاسبة للاستثمارات العقارية والإيصاحات المطلوبة بشأنها.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على الاعتراف و القيس و الإيصاح عن الاستثمارات العقارية .

٣- يطبق هذا المعيار ضمن أمور أخرى على قياس الاستثمارات العقارية كمؤجرة تأجيراً تشغيلياً في قوائم مالية للمؤجر .

٤- لا يطبق هذا المعيار على :

(أ) الأصول البيولوجية المرفقة بالنشاط الزراعى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).

و (ب) حقوق التعدين والتقيب و إستخراج المعادن مثل للبتروول و خامات الطبيعية وغيرها من الموارد غير المتجددة.

تعريفات

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

القيمة الدفترية: هي القيمة التي يظهر بها الأصل في قائمة المركز المالى.

التكلفة: هي مبلغ النفقة أو ما فى حكمها المدفوعة أو القيمة المدفوعة لمدفوعات أخرى قمت من أجل الحصول على الأصل من أجل إحتلاكه أو إستلته أو القيمة التى تنسب لهذا الأصل عند الاعتراف الأولي طبقاً للشروط المحددة لمعيار آخر من معايير المحاسبة المصرية، على سبيل المثال معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) المدفوعات المبنية على أسهم.

القيمة العادلة : هي السعر الذي يتم سئله من بيع أصل أو فعه لنقل لتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

الاستثمارات العقارية : هي عقارات (أراضي أو مباني - أو جزء من مبنى - أو كليهما) محتفظ بها من المالك لتحقيق إيرجار أو ارتفاع في قيمتها أو كليهما وليس :

(أ) للاستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية

أو (ب) للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة .

العقارات المشغولة بمعرفة المالك : هي عقارات محتفظ بها من المالك للاستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.

٦- منفاه .

٧- يحتفظ بالاستثمارات العقارية لتحقيق إما إيرجار أو ارتفاعاً في قيمتها أو كليهما، وبهذا فإن الاستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية مستقلة بدرجة كبيرة عن الأصول الأخرى للمنشأة مما يعيز الاستثمارات العقارية عن العقارات التي يشغلها المالك، وإما 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 في الإنتاج أو مراحل التوريد ، و يطبق محيل المحاسبة المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة على الأصول التي يشغلها المالك .

٨- ومن أمثلة الاستثمارات العقارية ما يلي :

(أ) الأرض المحتفظ بها بهدف تحقيق ارتفاع في قيمتها على المدى البعيد وليس بغرض لبيع في المدى القريب ضمن فنشاط المعتاد للمنشأة.

(ب) الأرض المحتفظ بها لغرض مستقبلي غير محدد في 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 لبيع في المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة).

(ج) مبنى تمثله المنشأة و يتم تلجيره بموجب عقد يجار تشغيلي واحد أو أكثر .

(د) مبنى خال و لكنه محتفظ به كي يؤجر بموجب عقد إيجار ثقتي واحد أو أكثر .

(هـ) عقار تم إنشاءه أو تصونه من أجل استخدامه كاستثمار عقارى فى المستقبل.

٩- بما يلى لمثلة لبيود لاعتبر 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 ممتدة فقط بغرض التصرف اللاحق فيها فى المستقبل اقرب أو لتطویرها و إعادة بيعها .

(ب) عقارات تنشأ أو تطویر نوابة عن تغير (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٨)).

(ج) للعقارات المشمولة بمعرفة المالك ، راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) : متضمنة (ضمن بيود أخرى) العقارات المحتفظ بها للتطوير فى المستقبل والاستخدام اللاحق كعقار يشغله المالك أو العقارات التى يشغلها العاملون (سواء كانوا يدفعون أو لا يدفعون إيجاراً بالسعر السوقى) أو للعقارات التى يشغلها ساكنها فى انتظار للتصرف فيها .

(د) ملغاة.

(هـ) لعقارات التى يتم تأجيرها للتغير إيجاراً تمويلياً.

١٠- تتضمن بعض العقارات جزءاً يحتفظ به للحصول 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) ، تعلب المنشأة عن هذه الأجزاء بشكل منفصل وفى حالة عدم إمكانية بيع هذه الأجزاء منفصلة عندئذ فإن العقار يعد استثماراً عقارياً فقط إذا كان ذلك جزءاً غير هام منه يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج أو توريد السلع و الخدمات أو لأغراض إدارية .

١١- و فى بعض الأحوال يقدم المنشأة خدمات إضافية نساكنى أحد عقاراتها، و فى مثل هذه الأحوال يُعمل المنشأة هذا العقار كاستثمار عقارى إذا كانت هذه الخدمات عتصراً غير هام نسبياً من الاتفاق بصفة عامة . ومثال على ذلك عندما يوفر مالك مبنى إدارى خدمات الأمن و الصيانة لعملائه الذين يشغلون المبنى.

- ١٢- و في الحين أخرى تكون الخدمات المقدمة عنصراً أكثر أهمية ، فعلى سبيل المثال إذا امتلكت منشأة فندقاً و أدارته فإن الخدمات التي تقدم للنزلاء تحد عنصراً هاماً من الاتفاق العام ، وعلى هذا فإن الفندق الذي يديره المالك بعد عقلاً مشغولاً بمعرفة المالك أكثر من كونه مستثمراً عقلياً .
- ١٣- قد يكون من الصعب تحديد مدى أهمية الخدمات الإضافية للدرجة التي تجعل للعقل غير مؤهل ليكون مستثمراً عقلياً . على سبيل المثال فإن مالك الفندق قد ينقل أو يفوض بعض المسؤوليات أحياناً للغير بموجب عقد إدارة ، وشروط عقود الإدارة هذه تتباين و تختلف بصورة واسعة ، ويمكن للمالك تفويض الغير للقيام ببعض الأعمال اليومية مع الاحتفاظ بمسؤولياته عن الفحوصات النقدية للناشئة عن تشغيل الفندق .
- ١٤- يحتاج الأمر إلى الحكم و التفسير لتحديد ما إذا كان العقار يعد استثماراً عقلياً . وتضع المنشأة معايير وقواعد تمكنها من الوصول إلى هذا التقدير بأسلوب ينسجم بالثبات و الانتظام طبقاً لتعريف الاستثمار العقاري و مع الاسترشاد بالفقرات من ٧* إلى رقم ١١٣ ، و تتطلب الفقرة ٧٥* (ج) من المنشأة أن تفصح عن الشروط التي ملأت عليها عندما يصعب تصنيف العقار .
- ١٥- في بعض الأحيان تمتلك المنشأة أصولاً توجره للشركة الأم أو لشركة شقيقة حيث تقوم هذه الشركة لو تلك بشغله ولا يحد هذا العقار استثماراً عقلياً في القوائم المالية المجمعة التي تشمل الشركتين ، وذلك لأن العقار مشغول من مالك من وجهة نظر المجموعه ككل . ومع ذلك من وجهة نظر المنشأة الفردية التي تمكنه بعد هذا العقار استثماراً عقلياً إذا اتفق مع التعريف الوارد في الفقرة ٥* وعلى هذا فإن المزوجر يعامل هذا العقار كاستثمار عقلي في القوائم المالية الخاصة به .

الاعتراف

- ١٦- يجب أن يتم الاعتراف بالاستثمار العقاري كأصل فقط في الحالات الآتية :
- (أ) عندما يكون من المحتمل تحقق المنافع الاقتصادية المحتملة المرتبطة بالاستثمار العقاري إلى المنشأة .
- (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 العقاري و كذلك تكاليف التي تم تكبدها فيما بعد للاضطلاع لهذا العقار أو لاستبدال أجزاء منه لو لحتمته .

- ١٨- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد في الفقرة ١٦٦ لا تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأي استثمار عقارى بتكاليف الخدمة اليومية لهذا العقار، بل يتم الاعتراف بهذه التكاليف في الأرباح 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 لعقارية 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 استبعاد القيمة الدفترية من الدفاتر لهذه الأجزاء التى تم استبدالها طبقاً لأحكام الاعتماد من الدفاتر المولدة فى هذا المعيار .

القياس عند الاعتراف الأولي

- ٢٠- يقيس الاستثمار العقارى أولياً بتكلفته و يجب أن يتضمن القياس الأولي تكاليف المعاملات.
- ٢١- تكلفة شراء استثمار عقارى تشمل ثمن شراء و أية نفقات مباشرة متعلقة به ، والتي تشمل على سبيل المثال، الأتعاب المهنية للخدمات القانونية و ضرائب نقل للملكية و غيرها من تكلفة للمعاملة.
- ٢٢- ملغاة.
- ٢٣- لا تضاف إلى تكلفة الاستثمار العقارى مايلي :
- (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 للعقارى معدلات التشغيل المخططة له .
- أو (ج) الكموات غير المسموح بها للمواد المهدرة أو العمالة أو غيرها من التكاليف المستخدمة فى إنشاء للعقار أو تطويره.
- ٢٤- إذا تم تأجيل سداد قيمة الاستثمار العقرى - تكون تكلفته هى المقابل لثمنه النقدي، و يتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وقيمة المدفوعات على أنه مصروف فوائد خلال فترة السداد.

- ٢٥- متفافة
- ٢٦- ملفاد.
- ٢٧- يجوز اقتناء مستثمر عقارى لو أكثر مقابل أصل لو أكثر غير ذى طبيعة نقدية لو مزيج من الأصول ذات لطبيعة النقدية وغير ذات لطبيعة النقدية، و تتداول المتناقضة للتقية تبادل أحد الأصول غير ذات لطبيعة النقدية وغيره 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) انتقال عملية لتبادل إلى قحور قنجرى .
- أو (ب) فى حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل الذى يتم الحصول عليه لو الأصل الذى يتم التنازل عنه بطريقة يعتمد عليها .
- و يتم قياس الأصل المعقنى بهذه الطريقة حتى و إن لم تستطع المتشاة استبعاد الأصل المتنازل عنه من القفقر على القور، و إذا لم يتم قياس الأصل المعقنى بالقيمة العادلة نقس تكلفته بالقيمة القفقرى للأصل المتنازل عنه .
- ٢٨- تعدد المنشأة ما إذا كن لمعاملة لتبادل جوهر تجارى وبذلك بالأخذ فى الاعتبار مدى للتغيرات المتوقعة فى تكلفتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة، وتعتبر معاملة للتبادل ذات جوهر تجارى فى الحالات الآتية :
- (أ) اختلاف عناصر للتدفقات نقدية للأصل الذى يتم للحصول عليه (لمخاطر - التوقيت -قيمة) عن عناصر للتدفقات نقدية للأصل الذى يتم تحويلة.
- أو (ب) إذا تغيرت قيمة جزء معين من عمليات المنشأة الذى يتأثر بمعاملة التبادل نتيجة لهذه المعاملة.
- و (ج) إذا كان الفرق فى (أ) و (ب) هام نسبياً مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبدلة .
- و لأغراض تحديد ما إذا كان لعملية لتبادل جوهر تجارى فإن قيمة الجزء لفلس بعمليات المنشأة الذى يتأثر بهذه المعاملة سوف يمكن للتدفقات النقدية بعد خصم الضرائب و تكون نتائج هذه العمليات وانسحة دون قيام المنشأة بعمليات حسابية تفصيلية .

٢٩- يمكن قياس القيمة للعائلة لأي أصل لا توجد له معاملات موقوفة قابلة لتعقير بطريقتين يعتمد عليهما في الحالات التالية :

(أ) عدم وجود فروق جوهرية في تقديرات القيمة للعائلة للأصل.

أو (ب) إمكانية تقدير احتمال تلوع التقديرات بصورة معقولة و استخدامها في تحديد القيمة للعائلة، و إذا كانت المنشأة قلرة على تحديد القيمة للعائلة بصورة يعتمد عليها لأي أصل يتم الحصول عليه أو التنازل عنه، عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل للمقارن عنه لقياس التكلفة إلا إذا كانت القيمة للعائلة للأصل الذي يتم الحصول عليه أكثر وضوحاً.

القياس بعد الاعتراف الأولي

السياسات المحاسبية

٣٠- على المنشأة أن تطبق نموذج التكلفة الوارد بالفقرة ٥٢ من هذا المعيار كسياسة محاسبية واحدة 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 المختصة بالاستثمارات العقارية التي يتم تقييمها .

نموذج القيمة العادلة

من ١٢٢ إلى ٥٥ ملغاة.

نموذج التكلفة

٥٦- بعد الاعتراف الأولي يجب أن تقاس المنشأة كافة استثمارات العقارية طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) و ذلك بخلاف الاستثمارات العقارية الأخرى التي تمتثل لشروط وقواعد التقييم كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو تلك المدرجة ضمن مجموعة جاري التخلص منها و مبيعة كأصول محتفظ بها لغرض البيع) قبله يتم قياسها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "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) البدء في استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقاري إلى العقار المشغول بمعرفة المالك .

أو (ب) البدء في تنمية الاستثمار استعداداً لبيعته بالنسبة للتحويل من الاستثمار العقاري إلى المخزون .

أو (ج) الانتهاء من استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويل من الاستثمار المشغول بمعرفة المالك إلى الاستثمار العقاري .

أو (د) البدء في التفجير التشغيلي 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 - ولقط عندما - يكون هناك تغيير في الاستخدام توجب عملية البدء في تطوير العقار بغرض بيعه، وعندما تقرر المنشأة إستبعاد الاستثمار العقاري دون تطويره، فإن المنشأة تستمر في معالجة تلك الاستثمار كاستثمار عقارى حتى إستبعاده من الدفاتر ولا تتم معالجته كمخزون. وبغض الطريقة فإن المنشأة التي تبدأ في إعادة تطوير استثمار عقارى قائم للاستخدام المستقبلي المستمر كاستثمار عقارى فإنه يبقى كاستثمار عقارى ولا يتم إعادة تربيته كاستثمار مشغول بمعرفة المالك خلال فترة إعادة التطوير.

٥٩- تتم التحويلات فيما بين الاستثمار العقاري أو العقار المشغول بمعرفة المالك أو المخزون دون تغيير للقيمة الدفترية للأصل المحول ودون تغيير تكلفة الأصل لأغراض القياس أو الإفصاح.

من ٦٠-٦٥ ملغاة

الإستبعادات

٦٠- يتم إستبعاد الاستثمار العقاري من الدفاتر (يستبعد من الميزانية) وذلك عند التصرف فيه أو عندما يتم محبه نهائياً 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 المصري رقم (١١) وذلك فيما يخص الاعتراف بالأيراد من بيع المضائق ، مع الأخذ في الاعتبار ما جاء بملحق معيار (١١) في هذا الشأن.
- ٦٨- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد في فقرة ١١٦، إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأي أصل بتكلفة استبدال جزء من الاستثمار العقاري، فإنها تقوم باستبعاد القيمة الدفترية للجزء المستبدل من الدفتر، وبالنسبة للاستثمار العقاري الذي يتم محاسبته عنه باستخدام نموذج التكلفة فإن الجزء المستبدل قد لا يكون الجزء الذي تم استهلاكه بشكل منفصل، وفي حالة تعذر قيام المنشأة بتحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فإنها قد تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لتكلفة للجزء المستبدل وقت إقتلاؤه أو إقشائه.
- ٦٩- تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن توقف استخدام العقار أو الاستبعاد بالفرق بين صافي منحصلات التصرف في العقار وصافي القيمة الدفترية له ويتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (إلا إذا تطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) الخاص بالتأجير التمويلي غير ذلك في حالة البيع مع إعلاء التأجير) وذلك في فترة التوقف عن الاستخدام أو التصرف في الأصل.
- ٧٠- يتم الاعتراف بالبيع فتي يمكن الحصول عليها عند استبعاد استثمار عقاري أولياً على أساس القيمة العادلة وعلى وجه الخصوص إذا تم تأجيل مداد مقابل للاستثمار العقاري ، فيتم الاعتراف بالبيع الفتي يتم الحصول عليها أولاً على أساس السعر النقدي المعادل. هذا ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل وبين السعر النقدي للمعادل وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) كإيراد فوائد باستخدام طريقة القفلة القلبية .
- ٧١- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصري 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 فوائدها أو ائتمانياتها منها ، في الأرباح أو الخسائر، وذلك عندما تصبح هذه التعويضات مستحقة.

٧٣- يعتبر اضمحلال قيمة أو خسارة الاستثمارات العقارية و قد دعوى ذات فصلة المرتبطة بالتعويضات أو المبالغ التي تعدد مقابل هذه التعويضات من الغير وكذلك أية عمليات شراء أو إقضاء أو استبدال للأصول أحياناً اقتصادية منفصلة وتتم المحاسبة عنها كما يلي:

- (أ) يتم إثبات اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية طبقاً لمعيار (٢١).
- و (ب) يتم إثبات توقف استخدام الاستثمارات العقارية أو التصرف فيها طبقاً للفقرات من "٦٦" إلى "٧١" من هذا المعيار.
- و (ج) يتم إثبات فتعويض الذي يتم الحصول عليه من الغير عن الاستثمارات العقارية التي اضمحلت قيمتها أو فقدت أو تم للتنازل عنها في الأرباح أو الخسائر وذلك عند استحقاقها.
- و (د) يتم تحديد تكلفة الأصول للمعاد ترميمها أو المشتراة أو التي يتم إستغلالها كاستبدالات طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٩" من هذا المعيار.

الإفصاح

٧٤- ملغاة

٧٥ على المنشأة الإفصاح بما يلي:

- (أ) القيمة العادلة لجميع أصولها المعبوة كاستثمار عقاري .
- (ب) ملغاة.
- (ج) عندما تكون هناك صعوبة في التقييم (راجع الفقرة ١٤٠) يجب الإفصاح عن القواعد التي تستخدمها المنشأة لفرفة 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 مفصّل عنه بالقوائم المالية (راجع الفقرة ١٧٥) على تقييم تم إعداده بواسطة مئمن مستقل والذي يملك مؤهلاً مناسباً وخبرة حديثة بالموقع وفترة الاستثمار العقاري محل التقييم. وفي حالة عدم وجود ذلك التقييم يجب الإفصاح.

(و) المبالغ المعترف بها في الأرباح أو الخسائر وذلك بالنسبة لما يلي :

(١) إيرادات الإيجار من الاستثمار العقاري.

(٢) مصروفات التشغيل المباشرة ز منضمة مصروفات الإصلاح والصيانة) والتي نشأت من الاستثمار العقاري والتي تولدت عنها إيرادات إيجار خلال الفترة .

(٣) مصروفات التشغيل المباشرة ز منضمة مصروفات الإصلاح والصيانة) النفقة من الاستثمار العقاري و التي 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 المنحصرات من الاستعمال .

(ح) الالتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير أو إصلاح أو صيانة أو تحسين الاستثمارات العقارية .

نموذج القيمة للعقدة

من ٧٦ إلى ٧٨ ملغاة

نموذج التكلفة

٧٩- بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بالفقرة ٧٥، على المنشأة أن توضح عن الآتي :

(أ) طرق الإهلاك المستخدمة.

و (ب) الأعمال الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

و (ج) إجمالي القيمة الدفترية و مجمع الإهلاك (منضمة مجمع خسائر اضمحلال القيمة) في بداية و نهاية الفترة .

و (د) كلف نصوبة يوضح القيمة الدفترية للاستثمار العقاري في بداية ونهاية الفترة و يظهر ما يلي:

(١) الإضافات . على أن يتم الإفصاح بطريقة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الإقتناء و تلك الناتجة عن النفقات اللاحقة. و التي 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 جاري التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) والاستيعادات الأخرى.

و(٤) الإفلاس.

و(٥) الاضمحلال المحقق في قيمة الاستثمار و الاضمحلال الذي تم رده خلال الفترة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) .

و (٦) صافي 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 في بعض الحالات الاستثنائية . كما هو موضح بالفقرة ٥٣٠ . عندما لا تستطيع المنشأة تحديد القيمة العادلة لاستثماراتها العقارية بصورة يعتمد عليها، على المنشأة أن تلتزم عن الآتى :

(١) وصف للاستثمارات العقارية .

و (٢) تفسير عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها .

و (٣) حدود التقديرات التي من المحتمل بصورة كبيرة أن تلحق ضمنها القيمة العادلة . إن أمكن ذلك .

المرحلة الانتقالية

٨٠- على المنشأة التي حلت تطبيق نموذج للقيمة العادلة على استثماراتها العقارية فتحول إلى نموذج للتكلفة .

٨١- تعتبر القيمة العادلة للاستثمار في بداية تطبيق هذا المعيار هي تكلفة ذلك الاستثمار وذلك لأغراض المعالجة المحاسبية اللاحقة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) ' الأصول قنانية و'هلاكتها' .

٨٢- على المنشأة مراعاة متطلبات لفقرة ٢٨٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) ' سياسات المحاسبية و'لتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء' عند تطبيقها لنموذج للتكلفة لأول مرة .

معييار الحاسبة المصرى
رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥
الزراعة

معيّار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥
الزراعة
المحتويات

فقرات

	هدف المعيار
١-١	نطاق المعيار
٩-٥	تعريفات
٧-٥	تعريفات مرتبطة بالزراعة
٩-٨	تعريفات عامة
٣٣-١٠	الاعتلاف و القياس
٢٩-٢٦	المكسب و الخسائر
٣٣-٣٠	عدم القدرة على قياس للقيمة تعادلة بطريقة يعتمد عليها
٣٨-٣٤	العنّج الحكومية
٥٧ ٤٠	الإفصاح
٥٣-٤١	علمة
	الإفصاحات الإضافية للأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة
٥٦-٥٤	بشكل يعتمد عليه
٥٧	الإعانت للحكومة
	ملحق

معييار المحاسبية المصري رقم (٣٥) للمعل ٢٠١٥ الزراعة

هف المعيار

يهف هفا المعيار إلى شرح قمعقجة للمحاسبية والإصاحاف المرتبطة بالنشاط الزراعي.

تطلي المعيار

١- يطلي هفا المعيار للمحاسبية عن الموء القاعية عفا ترتبط بالنشاط الزراعي:

(أ) الأصول الحيوية .

و(ب) للمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد .

و(ج) قلمج الحكومية الواردة بالفقراف ٣٤٠ ، ٣٥٠ .

٢- لا يطلي هفا المعيار على :

(أ) الأراضي قمرتطة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبية قمعري رقم (١٠) الأصول الثابتة واهلاكاتها " ومعيار المحاسبية المصري رقم (٣٤) الاستثمار الطري ") .

و (ب) الأصول غير الملموسة المرتبطة بالنشاط قزراعي (راجع معيار المحاسبية قمعري رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة ") .

٣- يطلي هفا المعيار على المنتج الزراعي الذي يمثل منتجاً محصوداً من الأصول الحيوية للمشاء وذلك عند نقطة الحصاد فقط وبعد ذلك يطلي معيار المحاسبية قمعري رقم (٢) "المخزون" أو أي معيار آخر قابل للتطبيق، و من ثم لا يرتبط هفا المعيار بمراحل للمنتج الزراعي بعد الحصاد مثل مرحلة تحويل العنب إلى نبيذ بواسطة تاجر للخمر الذي زرع ونس العنب، ولوغم من أن هفا المرحلة قد تمثل امتداداً طبيعياً ومنطقياً للنشاط قزراعي وقد تحمل الأحداث قتي ستأخذ مكالها بعض قتشابه للتحويل الحيوي. إلا أن هفا العمليات لا تدرج ضمن تعريف النشاط قزراعي في هفا المعيار .

٤- يوضح الجدول قتالي أمثلة للأصول الحيوية والمنتج الزراعي ومنتجات قتي تنتج من بعد عملية الحصاد .

المنتج الزراعي	المنتجات الناتجة من مراحل بعد الحصاد	الأصل الحيوي
الصوف	قفزول والنسيج	الأغنام
الأخشاب	قطع الأشجار	الأشجار بالمخالفات الزراعية
القطن	قفزوط والملابس	النباتات
قصب السكر	السكر	
اللب	اللب	ماشية الألبان
أوراق الشجر	لشاي و أوراق التبغ	الأشجار
القنب	القنب	مزارع القنب
لقاكية المفطوقة	لقاكية المصنعة	أشجار لقاكية

تعريفات

تعريفات مرتبطة بالزراعة

- ٥- نستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور تحريين كل منها:
- النشاط الزراعي: هو الذي يدار بواسطة منشأة لتحويل الحيوي وحصاد الأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى تحويلها إلى منتج زراعي أو إلى أصول حيوية إضافية .
- المنتج الزراعي: هو منتج محصور من الأصول الحيوية للمنشأة .
- الأصل الحيوي: هو حيوان أو نبات حي .
- التحويل الحيوي: يتكون من عمليات النمو ووقف النمو و الإنجاب و التكاثر والتي ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية في الأصل الحيوي .
- تكلفة البيع: هي التكلفة التي لا يمكن تجنبها والمرتبطة مباشرة بالتصرف في أصل غير شاملة تكلفة التمويل وضريبة الدخل.
- مجموعه الأصول الحيوية: هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات المتماثلة الحية .
- الحصاد: هو فصل الإنتاج عن الأصل الحيوي أو إيقاف حياة الأصل الحيوي .

٦- يغطي النشاط الزراعي نطاقاً متعدداً من الأنشطة ، على سبيل المثال ، المائية والتفليات والمحاصيل السنوية أو الدائمة وزراعة يساقين الأشجار و الأزهار ومزارع الأحياء المائية (بما في ذلك المزارع السمكية) . ومع هذا التباين فهذه ملامح عامة لها :

- (أ) فقرة على الصيغة: المحيطة وتنبأت الحياة لديها الفقرة على التحول الحيوي .
- و(ب) التحكم في التنوير : وتسهل عملية التحكم هذه عملية التحول الحيوي عن طريق تحسين أو على الأقل تثبيت ظروف الضرورية لحدوث عملية التحول (على سبيل المثال مستويات إضاءة والرطوبة ودرجة الحرارة والتخصيب والضوء) .
- ويميز هذا التحكم للنشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى ، فعلى سبيل المثال للحصول من مصدر غير متحكم فيها (مثل صيد للمحيط) لا يعتبر نشاطاً زراعياً .
- و (ج) قياس التنوير: التنوير في الجودة (على سبيل المثال الصفات الوراثية والكثافة والنضج والغطاء الدهني والمكونات البروتينية وقوة الأنسجة والكمية والوزن والحجم وطول الأنسجة والفطر وعدد البراعم) الذي حدث نتيجة التحول الحيوي يقاس ويراقب كوضيفة روتينية للإدارة .

٧- ينتج عن التحول الحيوي أنواع للمخرجات التالية:

- (أ) تغير في الأصول من خلال:
- (١) النمو (الزيادة في الكمية أو تحسين الجودة للحيوان أو النبات) .
- (٢) وقف النمو (النقص في الكمية وهبوط الجودة للحيوان أو النبات) .
- (٣) تكاثر (زيادة إضافية للحيوانات والنباتات الحية) .
- أو(ب) إنتاج منتجات زراعية مثل عصارة الشجر (العسل) ولؤلؤ القش والمصروف واللين .

تعريفات عامة

- ٨- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريبين كل منها:
القيمة المضافة: هي القيمة التي يعترف بها للأصل في قائمة المركز المالي .
القيمة العادلة: هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو نفعه لنفق تتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
المنح الحكومية: كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية" .
- ٩- ملغاة.

الاعتراف والقياس

- ١٠- تعترف المنشأة بالأصل الحيوي أو المنتج الزراعي عندما :
(أ) تتحكم المنشأة في الأصل كنتيجة لحدث في الماضي .
(ب) يكون من المرجح أن المتافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة.
(ج) يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بشكل يعتمد عليه .
- ١١- يمكن إثبات السيطرة في نشاط زراعي بعدة طرق مثل الملكية القانونية للقطيع والعلامة التجارية أو وضع علامة على للقطيع عند حيازته أو ولادته أو فطامه، وتقدر المدافع المستقبلية في العدة عن طريق قياس الصفات الطبيعية الهامة .
- ١٢- يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي وفي كل تاريخ ميزانية بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع فيما عدا الحالات المذكورة في الفقرة ٣٠٠ عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه .
- ١٣- يقاس المنتج الزراعي المحصول من أصل حيوي عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع ، ويعتبر هذا القياس هو التكلفة في تاريخ تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون" أو أي معيار آخر مطبق.
- ١٤- ملغاة.

١٥- من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي عن طريق تجميع الأصول الحيوية أو المنتج الزراعي طبقاً لصفاتها الرئيسية ، مثل السن أو الجودة، وتختار المنشأة لصفات للمعاملة للصفقات المستخدمة في السوق كأساس للتسعير .

١٦- تدخل المشتقات عادة في عقود لبيع أصولها الحيوية أو منتجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي، وليس من الضروري أن تكون أسعار هذه العقود ملائمة لتحديد القيمة العادلة ، لأن القيمة العادلة تعكس ظروف السوق الحالية التي بها مشر راغب ورائع راغب في الدخول في التعامل . و نتيجة لذلك لا يتم تسوية القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي بسبب وجود العقد وفي بعض الحالات قد يكون عقد بيع أصل حيوي أو منتج زراعي محملاً بخسارة كما هو معرف بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) " فخصومات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة " ويطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) على العقود المحملة بخسارة .

من ١٧ إلى ٢٣ (ملحظة)

٢٤- تقترب للتكلفة في بعض الأحيان من القيمة العادلة وبالتحديد عندما :

(أ) تحدث بعض التحولات الحيوية القليلة بعد تحمل التكلفة الأولية (على سبيل المثال ، غرس بذور شجر فاكهة قبل تاريخ الميزانية مباشرة) .

لو(ب) لا يتوقع أن يكون أثر التحولات الحيوية على السعر هاماً ومؤثراً (على سبيل المثال ، النمو الأولي لأشجار الصنوبر التي تأخذ دورة إنتاج تبلغ ٣٠ عاماً) .

٢٥- ترتبط الأصول الحيوية غالباً بطبيعتها بالأرض (على سبيل المثال ، الأشجار في الغابات المزروعة) . وقد لا توجد سوق منفصلة للأصول التي 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 للأصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية .

المعاشب والخسائر

٢٦ يدرج الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولي للأصل الحيوي بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع وعن التغير في القيمة العادلة ناقصاً تكاليف بيع للأصل الحيوي بالأرباح أو الخسائر عن الفترة التي نشأ بها .

- ٢٧- قد تنشأ الخسارة من الاعتراف الأولي بالأصل الحيوي ، لأن تكاليف البيع تخصم عند تحديد القيمة للمادة نفسها تكاليف البيع للأصل الحيوي، وقد ينشأ الربح من الاعتراف الأولي بالأصل الحيوي مثل حقة مولد عجل .
- ٢٨- يدرج الربح لو للخسارة النتيجة من الاعتراف الأولي بالمنتج الزراعي بالقيمة المعادلة ناقصاً تكلفة البيع في الأرباح أو الخسائر عن الفترة التي نشأ بها .
- ٢٩- قد ينشأ الربح لو الخسارة من الاعتراف الأولي بالمنتج الزراعي كنتيجة للصناد .

عدم القدرة على قياس القيمة المعادلة بطريقة يعتمد عليها

- ٣٠- هناك افتراض بأن القيمة المعادلة للأصل الحيوي يمكن أن تقاس بصورة يعتمد عليها، في حين أن هذا الافتراض قد لا يتحقق عند الاعتراف الأولي بالأصل الحيوي فقط عندما لا تتوافر له أسعار سوقية مكنة وأن المقاييس البديلة للقيمة المعادلة أظهرت بوضوح عدم إمكانية الاعتماد عليها، في هذه الحالة يقاس الأصل الحيوي بتكلفته نفسه أي مجموعت للإهلاك وأية مجموعت لخسائر الأضرار المحتملة للقيمة. وتقرر إمكانية قياس القيمة المعادلة لهذا الأصل بصورة يعتمد عليها عندئذ تقوم المنشأة بقياسه بقيمته المعادلة لنفسه تكاليف البيع ، وتقرر استيفاء الأصل الحيوي غير المتداول شروط التبريد كحاصل محتفظ به لفرض البيع (أو ضمه إلى مجموعة جاري التخلص منها و التي بويت كمحتفظ بها لفرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لفرض البيع والعلاقات غير المستمرة" . فمن المفترض أن القيمة المعادلة يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها .

- ٣١- الافتراض لمولد في الفقرة "٣٠" قد لا يتحقق فقط عند الاعتراف الأولي ، فالمنشأة التي سبق أن قنست الأصل الحيوي بقيمته المعادلة ناقصاً تكاليف البيع تسخر في قياس الأصل الحيوي بلآخر قيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع حتى الاستبعاد .

- ٣٢- تقاس المنشأة في كل الحالات للمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته المعادلة ناقصاً تكاليف البيع ، وبهكم هذا المعيار وجهة فنظر بأن للقيمة المعادلة للمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد يمكن دائماً قياسها بصورة يعتمد عليها .

- ٣٣- عند تحديد للتكلفة ومجموع الإهلاك ومجموع خسائر الأضرار المحتملة في القيمة ، تأخذ المنشأة في الاعتبار معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" و معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "إضمحلال قيمة الأصول" .

المنح الحكومية

- ٣٤- المنح الحكومية غير المشروطة المرتبطة بأصل حيوي والمقاسة بقيمتها المائلة ناقصاً تكاليف البيع يعترف بها في الأرباح أو الخسائر فقط عندما تصبح المنحة الحكومية قابلة للتحويل .
- ٣٥- إذا كانت المنحة الحكومية المرتبطة بأصل حيوي قُيست بقيمتها المائلة ناقصاً تكاليف البيع مشروطة - بما في ذلك عندما تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة ألا تقوم بأنشطة زراعية محددة - تعترف المنشأة بالمنحة الحكومية في الأرباح أو الخسائر فقط عندما يتم الوفاء بال شروط الخاصة بالمنحة الحكومية .
- ٣٦- تختلف شروط والقيود للمنح الحكومية، وعلى 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، في هذه الحالة لا يعترف بالمنحة الحكومية في الأرباح أو الخسائر إلى أن تنتهي خمس سنوات، في حين إذا سمحت شروط المنحة الحكومية بالاحتفاظ بالمنشأة بجزء من المنحة بناءً على الوقت المتبقى ، في هذه الحالة تعترف المنشأة بذلك الجزء في الأرباح أو الخسائر على أساس زمني .
- ٣٧- إذا لم تملك المنحة الحكومية بأصل حيوي بنفس التكلفة ناقصاً أية مجموعات للإهلاك وإلية مجموعات لخسائر الإضمحلال (راجع الفقرة ٣٠) ، يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".
- ٣٨- يتطلب هذا المعيار معالجة تختلف عن معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) ، إذا ارتبطت بالمنحة الحكومية بأصل حيوي مقاساً بقيمته المائلة ناقصاً تكاليف البيع أو أن المنحة الحكومية تتطلب عدم قيام المنشأة بأنشطة زراعية محددة ويطبق معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) فقط على المنحة الحكومية المرتبطة بأصل حيوي بغض النظر عن ناقصاً أية مجموعات إهلاك وإلية مجموعات لخسائر الإضمحلال .

الإفصاح

- ٣٩- ملغاة.
- علية
- ٤٠- على المنشأة أن توضح عن الأرباح أو الخسائر الكلية الفائضة خلال الفترة الجارية الفائضة عن الاعتراف الأولي بالأصول الحيوية والمنتجات الزراعية وعن التغير في القيمة المائلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المفردة للأصول الحيوية .

- ٤١- على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية .
- ٤٢- الإصاح المطلوب بالفقرة ٤١ قد يتخذ شكل الوصف للكتلى أو لرقصى .
- 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 ليلفة وغير اليلفة حسبما للحال . على سبيل المثال ، قد تصح المنشأة عن القيمة النظرية للأصول المخصصة للاستهلاك وتلك المخصصة للتربية (فسلالات) فى مجموعات ، و قد تضم المنشأة تلك القيمة النظرية بين ما هو بالغ وبين ما هو غير بالغ لتلك الأصول . وتوفر هذه الطريقة معلومات قد تساعد فى تقدير توقيت التدفقات النقدية المستقبلية . وعلى المنشأة أن تصح عن الأسس المستخدمة فى تعديل تلك الفقرة .
- ٤٤- الأصول للحوية المخصصة للاستهلاك هى تلك الأصول التى سوف تحصد كمنتج زراعى أو تباع كأصول حيوية، ومن أمثلة الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك ، المواشى والتولاجن 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 قليل وحذلق العب و أشجار الفلكهة والأشجار التى يحصد منها أخشاب لتصفه بينما يبقى الشجر نفسه والأصول الحيوية المخصصة للتربية ليست منتجاً زراعياً بل هى أصول تتجدد ذاتياً .
- ٤٥- قد تبوب الأصول الحيوية كأصول دائنة أو كأصول غير دائنة، والأصول الحيوية الدائنة هى تلك التى حققت مواصفات الحصاد (مثل الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك) أو قلرة على أن تقدم حصلا منتظماً (مثل الأصول الحيوية المخصصة للتربية) .
- ٤٦- لذا لم يتم الإصاح عن تلك فى مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية ، على المنشأة أن تصف ما يلى :
- (أ) طبيعة أنشطتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول للحوية .
- و (ب) المقاييس غير المالية أو التقديرات للعدد الفطى لما يلى:
- (١) كل مجموعة من الأصول الحيوية فى نهاية الفترة .
- (٢) محصول المنتجات الزراعية خلال الفترة .

- ١٧- ملغاة .
- ١٨- ملغاة.
- ١٩- على المنشأة أن تفصح عن:
- (أ) الأصول الحيوية وقيمتها التقديرية التي عليها قيود والقيمة التقديرية للأصول الحيوية الموهونة كضمان لالتزامات .
- (ب) قيمة الارتباطات لتطوير أو اقتناء أصول حيوية .
- (ج) استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المرتبطة بالنشاط الزراعي .
- ٥٠- على المنشأة أن تعرض تسوية للتغيرات في القيمة التقديرية للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية على أن تتضمن الفسوية:
- (أ) الربح أو الخسارة الناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة ناقصاً تكاليف لبيع.
- (ب) الزيادة نتيجة لشراء .
- (ج) النقص نتيجة المبيعات والأصول الحيوية الميوبة كاحتفظ بها لغرض البيع (أو تدخل ضمن المجموعة الجارية التخلص منها و الميوبة كاحتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) .
- (د) النقص نتيجة الحصاد .
- (هـ) الزيادة الناتجة عن تجميع الأعمال .
- (و) صافي فروق العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة و ترجمة عملة أجنبية إلى عملة عرض المنشأة المصنوعة للقوائم المالية .
- (ز) أية تغيرات أخرى .
- ٥١- يمكن أن تتغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف لبيع الأصل الحيوي نتيجة لكل من للتغير الطبيعي وتغيرات السعر بالسوق، ويغيد الإحصاح للمنفصل عن التغيرات للطبيعة والمعرفة في تقييم لاء لفترة الحالية ولتوقعات المستقبلية وبالتحديد عندما توجد دورة إنتاج تزيد عن سنة . في مثل هذه الحالات تشجع المنشأة أن تفصح - بالمجموعة أو بأي شكل آخر - عن قيمة التغير في القيمة العادلة ناقصاً تكاليف لبيع بما في ذلك الربح أو الخسارة نتيجة للتغيرات الطبيعية ونتيجة لتغيرات في السعر، وهذه المعلومات في العادة تكون لكل فائدة عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة ، على سبيل المثال ، تربية الدجاج أو زراعة الحبوب .

٥٢ ينتج عن لتحوّل الحيوي في سجد من تكيال لتغيرات الطبيعية كالزهر والاصمحلل والإنتاج والإنجاب وكلها أمور مرنية وقبلة للقياس، وكل تغير من هذه لتغيرات الطبيعية له علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية و يعتبر التغير في القيمة لعادلة للأصل الحيوي نتيجة الحصاد تغيراً طبيعياً أيضاً .

٥٣- يتعرض لتشاط الزراعى أحياناً إلى تقلبات المناخ و الأمراض و الأخطار الطبيعية الأخرى و إذا وقع هذا لحدوث وأدى إلى زيادة بحد هنم في الإيراد لم المصروف ، يجب الإقصاح عن طبيعة وقيمة هذا لتند طبقاً لمعمل المحاسبة لمصرى رقم (١) "عرض للقوائم المالية" ، ومن أمثلة هذه الأحداث لتتأثر أمراض خبيثة و الفيضان والجفاف الشديد والتجمد والأريئة .

الإقصاحات الإضافية للأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه

٥٤- إذا قامت المنشأة الأصول الحيوية بتكلفتها لتقصا لية مجمعت للإهلاك وأية مجمعت لخسائر الإضمحلل (راجع للفترة "٣٠") في تريخ نهاية الفترة ، على المنشأة أن تصح لتلك الأصول الحيوية عن الآتى:

(أ) وصف للأصول الحيوية .

(ب) إيضاح سبب عدم إمكانية قياس القيمة لعادلة بشكل يعتمد عليه .

(ج) المدى الذى من الممكن أن تقع فيه تقديرات القيمة لعادلة (إذا تمكن ذلك).

(د) طريقة الإهلاك المستخدمة .

(هـ) العمر الإنتاجى أو معدلات الإهلاك المستخدمة .

(و) إجمالي القيمة للفترة ومجمع الإهلاك (مع مجمع خسائر الإضمحلل) لم بداية ونهاية الفترة .

٥٥- إذا قامت المنشأة خلال الفترة الحالية بقياس الأصول الحيوية بتكلفتها نقصا أية مجمعات إهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال (راجع الفقرة رقم ٣٠٠) نقص المنشأة عن أية أرباح أو خسائر تعترف بها عند استبعاد هذه الأصول الحيوية. ووفقا للنسوية المطلوبة في الفقرة ٥٠٠ سوف نقص عن القيم المرتبطة بهذه الأصول الحيوية بشكل منفصل، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن النسوية على القيم التالية التي أدرجت في الأرباح أو الخسائر والمتعلقة بتلك الأصول الحيوية:

(أ) خسائر اضمحلال القيمة .

(ب) رد خسائر اضمحلال القيمة .

(ج) الإهلاك .

٥٦- إذا كانت القيمة المعللة للأصول الحيوية المقاسة من قبل بتكلفتها نقصا أية مجمعات إهلاك وأي مجمع لخسائر الاضمحلال أصبحت قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها خلال الفترة الحالية . على المنشأة أن نقص عن الأتي بالنسبة لتلك للأصول الحيوية :

(أ) وصف للأصول الحيوية .

(ب) شرح لماذا أصبحت القيمة المعللة قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها .

(ج) أثر التغيير .

المنح الحكومية

٥٧- على المنشأة أن نقص عما يلي فيما يتعلق بالنشاط الزراعي الذي يدخل في نطاق هذا المعيار:

(أ) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية .

(ب) الشروط غير الممنوعة والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح الحكومية .

(ج) الاختلاف المؤثر المتوقع في مستوى المنح الحكومية .

ملحق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) ولكنه لا يمثل جزءاً منه .

مثل (١) شركة من صن ع لمنتجات الألبان

قائمة المركز المالي

شركة من صن ع لمنتجات الألبان

الإيضاحات	٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	٣١ ديسمبر ٢٠٠٤	الأصول
	جنية	جنية	أصول طويلة الأجل
	٥٢٠٦٠	(٧٧٣٠)	مالية الألبان - غير نهائية
	٣٧٢٤٩٠	(١١٨٤٠)	مالية الألبان - بالبقاء
(٢)	١٢٥٠٥٠	(٥٩٥٧٠)	مجموعة الأصول الحرة
	١٢٩٢٩٥٠	٩١٠٩٨٠٠	الأصول الثلاثة
	١٨٨٧٧٠٠	٩٨٦٩٣٧٠	إجمالي الأصول طويلة الأجل
	٨٩٩٥٠	٧٠٦٥٠	الأصول المتداولة
	٨٨٠٠٠	٦٥٠٠٠	للمتورين
	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	للملاء والمدفونين المتورين
	١٨٠٩٥٠	١٤٥٦٥٠	التفدية
	١٨٠٩٥٠	١٤٥٦٥٠	إجمالي الأصول للمتداولة
	١٦٥٨٢٧	١٥٠٠٣٠	الالتزامات المتداولة
	٦٥١٢٨	(٤٣٧٠)	الموردون وعقدتون المستوعون
	١٩٠٢٨٢٨	١٨٦٥٠٠٠	رأس المال العامل
			إجمالي الاستثمار وممول كالتالي :
			حقوق الملكية
	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	رأس المال المصدر والمذخور
	٩٠٢٨٢٨	٨٦٥٠٠٠	الأرباح للرحلة
	١٩٠٢٨٢٨	١٨٦٥٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية و إجمالي الاستثمار

من ص ع لمنتجات الألبان
قائمة الدخل

الإيضاحات	السنة المالية المنتهية في
	٣١ ديسمبر ٢٠٠٥
	جنيه
	٥١٨٢٤٠
القيمة المضافة لإنتاج اللبن	
الأرباح الناشئة عن التغيرات في القيمة	
للعنلة ناقصاً تكاليف البيع لمطابقة الألبان	(٣)
	٣٩٩٣٠
	٥٥٨١٧٠
المخزون المستخدم	(١٣٧٥٢٣)
تكاليف العمالة	(١٣٧٢٨٣)
مصرف الإهلاك	(١٥٢٥٠)
مصرفات التشغيل الأخرى	(١٩٧٠٩٢)
	(٤٧٧١٤٨)
ربح للتشغيل	٨١٠٢٢
ضريبة الدخل	(٤٣١٩٤)
ربح للفترة	٣٧٨٢٨

شركة من ص ع لمنتجات الألبان
قائمة لتغير في حقوق الملكية

رأس المال	الأرباح المرحلة	الاجمالي	جنيه
جنيه	جنيه	جنيه	
١٠٠٠٠٠٠	٨٦٥٠٠٠	١٨٦٥٠٠٠	للرصيد في أول يناير ٢٠٠٥
٣٧٨٢٨	٣٧٨٢٨	٣٧٨٢٨	الأرباح خلال الفترة
١٠٠٠٠٠٠	٩٠٢٨٢٨	١٩٠٢٨٢٨	للرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

شركة س. ص. ع. لمنتجات الألبان
قائمة التدفق النقدي

السنة المالية المنتهية في

٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

جنيه

	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
٩٨٠,٢٧	النقدية المستلمة من مبيعات الألبان
٩٧٩١٣	للنقدية المستلمة من مبيعات لمائية
(٤٦٠,٨٣١)	للنقدية المسددة للموردين والموظفين
(٢٣٨١٥)	نقدية مسددة لشراء مائية
١١١٢٩٤	
(٤٣١٩٤)	مخرائب مدفوعة
٢٨١٠٠	صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
	التدفقات النقدية المتوقعة من أنشطة الاستثمار
(٢٨١٠٠)	مخرائب أصول ثابتة
	صافي التدفقات النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار
(٢٨١٠٠)	صافي الزيادة في النقدية
-	النقدية في أول الفترة
١٠٠٠٠	النقدية في آخر الفترة
١٠٠٠٠	

الايضاحات

١- العمليات والأنشطة الرئيسية

شركة س. ص. ع. لمنتجات الألبان (الشركة) تعمل في مجال إنتاج الألبان لتوزيعها للعملاء المختلفين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ كانت الشركة تمتلك ٤١٩ بقرة قادرة على إنتاج اللبن (أصول بالغة) و ١٢٧ بقرة صغيرة (عجلة) قادرة على إنتاج اللبن في المستقبل (أصول غير بالغة) وتنتج الشركة ١٥٧٥٨٤ كيلو من اللبن بغضمة خلال تلك الفترة تكاليف البيع بمبلغ ٥١٨٢٤٠ جنيه في نهاية السنة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ (تم تحييدها وقت الطبيب).

٢- الحسابات المحاسبية

المالية والذات

تقاس العائدية بقيمة لها للعائلة ناقصاً تكاليف البيع . ويتم تحديد القيمة للعائلة للعائدية بناء على أسعار السوق لها في نفس الزمن ونوع العائدية والصفات الوراثية، يقاس قبلين لولها بقيمة للعائلة ناقصاً تكاليف البيع في وقت الحلب وتحدد القيمة للعائلة قبلين على أسعار السوق في المناطق المحلية .

٣- الأصول الحيوية

نسبة القيمة لفترة ثمانية الألبان

١٠٠٥

جنيه

٤٥٩٥٧٠

القيمة لفترة في أول يناير ٢٠١٥

٢٦٢٥٠

زيادة نتيجة للشراء

الأرباح الفائضة من التغير في القيمة للعائلة ناقصاً تكلفة

١٥٣٥٠

البيع المقدرة والمرتبطة بالتغيرات الطبيعية

الأرباح الفائضة من التغيرات في القيمة للعائلة ناقصاً تكلفة

٢٤٥٨٠

البيع المقدرة نتيجة لتغيرات الأسعار

(١٠٠٧٠٠)

الانخفاض نتيجة المبيعات

٤٩٥٠٥٠

القيمة لفترة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٥

٤ استراتيجيات إدارة الخطر المالي

شركة معرضة للمخاطر المالية الفائضة عن التغيرات في أسعار الألبان ولا تتوقع شركة انخفاض أسعار اللبن بصورة مؤثرة في المستقبل فمتنوع وكذلك قد لا تدخل في مشتقات مالية أو عقود لإدارة خطر الانخفاض في أسعار الألبان، فراجع شركة فوفم أسعار اللبن بصورة منتظمة نتأخذ في اعتبارها مدى احتياجها لإدارة فعالة للمخاطر المالية.

مثال (٢) للتغير الطبيعي والتغير في السعر

يوضح المثال التالي كيفية فصل التغير الطبيعي عن تغير السعر، ويفضل الفصل في تغير القيمة للعائلة ناقصاً تكاليف البيع بين الجزء المتوقع بالتغيرات الطبيعية والجزء المتوقع بالتغيرات في السعر ولكنها ليست مطلوبة في هذا المعيار .

في أول يناير ٢٠٠٥ كان هناك قطع من عشرة رؤوس عمر سنتين، تم شراء رأس واحدة عمرها عامين ونصف في أول يوليو ٢٠٠٥ بمبلغ ١٠٨ جنيه وولدت رأس في أول يوليو ٢٠٠٥. لم يتم بيع أو استبعاد رؤوس حيوانات خلال الفترة وقد كانت القيمة للعائلة الواحدة ناقصاً تكلفة البيع كالآتي:

جنيه	جنيه	
١٠٠		حيوان عمر سنتين في أول يناير ٢٠٠٥
٧٠		مولود جديد في أول يوليو ٢٠٠٥
١٠٨		حيوان عمر سنتين ونصف في أول يوليو ٢٠٠٥
٧٢		مولود جديد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥
٨٠		حيوان عمر نصف سنة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥
١٠٥		حيوان عمر سنتين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥
١١١		حيوان عمر سنتين ونصف في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥
١٢٠		حيوان عمر ثلاث سنوات في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥
		القيمة المعادلة ناقصاً تكلفة البيع للقطيع
١٠٠٠		في أول يناير ٢٠٠٥ (١٠٠ × ١٠)
١٠٨		المشتريات في أول يوليو ٢٠٠٥ (١٠٨ × ١)
		الزيادة في القيمة المعادلة ناقصاً تكلفة البيع
		نتيجة للتغير في الأسعار
	٥٠	$(١٠٠ - ١٠٥) \times ١$
	٣	$(١٠٨ - ١١١) \times ١$
٥٥	٩	$(٧٠ - ٧٢) \times ١$
		الزيادة في القيمة المعادلة ناقصاً تكلفة البيع
		نتيجة للتغير الطبيعي
	١٥٠	$(١٠٥ - ١٢٠) \times ١$
	٩	$(١١١ - ١٢٠) \times ١$
	٨	$(٧٢ - ٨٠) \times ١$
٢٣٧	٧٠	٧٠×١
		القيمة المعادلة ناقصاً تكلفة البيع
		للقطيع في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥
	١٣٢٠	١٢٠×١١
١٤٠٠	٨٠	٨٠×١

معييار الحاسبة المصرى
رقم (٣٦) المعدل ٢٠١٥
التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية

معيـار للمحاسبة للمصري رقم (٣٦) للمعل ٢٠١٥ التنقيب عن و تقييم الموارد التحدينية

المحتويات

فقرات	
٢-١	هدف المعيار
٥-٣	نطاق المعيار
٧-٦	الاعتراف بأصول التنقيب و التقييم
	الإعفاء المؤقت من الفقرات "١١" و "١٢" من معيار المحاسبة المصري
٧-٦	رقم (٥)
١٤-٨	قياس أصول التنقيب و التقييم
٨	القياس عند الاعتراف بالأصل
١١-٩	عناصر تكاليف أصول للتنقيب و التقييم
١٢	القياس بعد الاعتراف بالأصل
١٤-١٣	التغيرات في السياسات المحاسبية
١٧-١٥	العرض
١٦-١٥	تبويب أصول للتنقيب و التقييم
١٧	إعادة تبويب أصول للتنقيب و التقييم
٢٢-١٨	الاضمحلال
٢٠-١٨	الاعتراف و القياس
	تحديد المستوى الذي يتم عنده خضوع أصل للتنقيب و التقييم لاختبارات
٢٢-٢١	الاضمحلال في القيمة
٢٥-٢٣	الإفصاح

معيـار المحاسبة للمصري رقم (٣٦) للمعل ٢٠١٥

التتقـيب عن و تقـيـم المـوارد التـحديـنية

هـداف المعيار

- ١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية للتتقيب عن و تقويم الموارد التحدينية .
- ٢- يتطلب هذا المعيار بالتحديد ما يلي :

(أ) إدخال تعديلات محدودة على التطبيقات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بنققات التتقيب و التقييم .

(ب) على الوحدات التي تعترف بأصول للتتقيب و التقييم أن تخضع هذه الأصول لاختبارات الاضمحلال في القيمة طبقاً لهذا المعيار و قياس أى اضمحلال في القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" .

(ج) الاصحاحات التي تعدد و تشرح القيم في القوائم المالية للمنشأة الناتجة عن التتقيب عن و تقويم الموارد التحدينية و مساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم مبالغ و توقيت ومدى تأكيد التتقيات النقدية من أى أصول معترف بها خاصة بالتتقيب أو التقييم .

نطاق المعيار

- ٣- على المنشأة أن تلتزم هذا المعيار على نطاق التتقيب و التقييم التي تكبتها .
- ٤- لا يحدد هذا المعيار مظاهر أخرى للمحاسبة بواسطة المنشأة التي تعمل في التتقيب عن أو تقويم الموارد التحدينية .
- ٥- لا تطبق المنشأة هذا المعيار على فئات المتكبد :

- (أ) قبل التتقيب عن و تقويم الموارد التحدينية مثل النفقات المتكبد قبل حصول قمبراء على الحقوق القانونية للتتقيب في منطقة محددة .
- (ب) بعد أن يظهر بوضوح الجدوى الفنية و القدرة التجارية لاستخراج الموارد التحدينية .

الإعتراف بأصول التفتيب و التقييم

الإعفاء المؤقت في الفقرات '١١' و '١٢' من معيار المحاسبة المصري رقم (٥)

٦- تطبيق المنشأة التي تعترف بأصول التفتيب و التقييم عند وضعها سياساتها المحاسبية للفترة '١٠' من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) السياسات المحاسبية و للتجيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء .

٧- تحدد الفقرات '١١' و '١٢' من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) مصادر المتطلبات الرسمية و إرشادات عن المتطلبات التي يجب على الإدارة أن تأخذها في حسابها عند وضعها لسياسة المحاسبة عند معيّن إذا كان هذا البند لم يتم تناوله مُعيّداً في معيار محاسبة مصري . ومع الأخذ في الاعتبار الفقرات '٩' و '١٠' أدناه فإن هذا المعيار أعفى المنشأة من تطبيق تلك الفقرات على سياساتها الخاصة بالإعتراف بأصول التفتيب و التقييم وقياسها.

قياس أصول التفتيب و التقييم

القياس عند الاعتراف بالأصل

٨- تقيس أصول التفتيب و التقييم بالتكلفة .

عناصر تكاليف أصول التفتيب و التقييم

٩- تضع المنشأة للسياسة الخاصة بتحديد ما هي النفقات التي يعترف بها كأصول لتفتيب و تقييم و تقوم بتطبيق هذه السياسة بثبات . وعند قيام المنشأة بوضع هذه السياسة عليها أن تأخذ في حسابها لدرجة التي يمكن أن تساهم بها هذه النفقات في اكتشاف موارد معدنية محتملة ، و فيما يلي لمثلة (ليست على سبيل للحصر) للنفقات التي قد تدخل في القياس الأولي لأصول لتفتيب و التقييم :

(أ) الحصول على حقوق التفتيب.

(ب) دراسة جيولوجية و جيوكيميائية و جيوفيزيائية .

(ج) الحفر للتفتيب.

(د) حفر الآبار .

(هـ) أخذ العينات

(و) الأنشطة المرتبطة بفهم الجدوى الفنية و القدرة التجارية لاستخراج الموارد المعدنية .

١٠ - لا يعترف بالمصروفات المترتبة لتطوير الموارد التعدينية كأصول تنقيب وتقييم. ويقدم الإقرار العام و معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) * الأصول غير ملموسة* الإرشاد عن الاعتراف بالأصول المتأتية عن التطوير.

١١ - طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة على المنشأة في تعترف بآلية التزامات متعلقة بالإزالة والتجديد و التي تكبدتها خلال فترة محددة كنتيجة لقيامها بالتنقيب عن و تقييم للموارد التعدينية .

القيام بعد الاعتراف بالأصل

١٢ - بعد الاعتراف بالأصل تقوم المنشأة بتطبيق نموذج لتكلفة لأصول التنقيب والتقييم.

التغيرات في المصنفات المحاسبية

١٣ - قد تغير المنشأة سياساتها المحاسبية فيما يتعلق بنفقات التنقيب و التقييم إذا جعل هذا التغيير للقوائم المالية بالنسبة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرار أكثر موضوعية و ليست أقل مصداقية لو تجعلها أكثر مصداقية و أصبحت أقل موضوعية . لذا فعلى المنشأة تقييم الملائمة لمنسبة و المصدقية باستخدام المواصفات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٥).

١٤ - للبرر للتغيرات في سياساتها المحاسبية لنفقات التنقيب والتقييم ، على المنشأة أن توضح أن التغيير الذي حدث جعل قوائمها المالية أقرب في استيفاء الموصفات الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) و لكن للتغيير لا يعنى الوصول إلى الالتزام الكامل بتلك المواصفات .

العرض

تدوير أصول التنقيب و تقييم

١٥ - على المنشأة أن تدور أصول التنقيب و التقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لطبيعة الأصول لافتتاح كما أن عليها التثبت في تطبيق هذا التدوير.

١٦ - تعامل بعض أصول التنقيب و التقييم على أنها غير ملموسة (حقوق لحفر) في حين أن البعض الآخر من الأصول يعامل على أنه ملموس (السجلات ، الحفارات). و يعتبر استهلاك قيمة الأصل للملموس المستخدم لتطوير الأصل غير الملموس جزء من تكلفة الأصل غير للملموس في حدود المدى الذي استخدم فيه الأصل للملموس. في حين أن استخدام أصل ملموس لتطوير الأصل غير للملموس لا تغير الأصل للملموس ليصبح أصلاً غير ملموس.

إعادة تكوين أصول التفتيب و التقييم

١٧- لا يستمر تكوين أصل التفتيب و التقييم كما هو عندما تشير نصوص الجدوى للفتية و التطبيق للتجاري على نجاح استخراج مورد تعديلي ، في هذه الحالة يجب تقييم هذه الأصول من أجل تحديد قيمة اضمحلالها و يتم الاعتراف بأية خسائر اضمحلال في القيمة قبل إجراء إعادة تكوين.

الاضمحلال

الاعتراف و التقييم

١٨- تخضع أصول التفتيب و التقييم لاختبارات اضمحلال لقيمة وذلك عندما توضح الحقائق والظروف أن القيمة النظرية لهذه الأصول قد تزيد عن قيمتها الاستردادية. و عندما توضح حقائق و ظروف أن القيمة النظرية لهذه الأصول تزيد عن قيمتها القابلة للاستردادية، على المنشأة أن تقيس و تعرض و تفصح عن أية خسائر اضمحلال في القيمة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) فيما عدا ما هو مخرج بالفقرة ٢١.

١٩- لأغراض أصول التفتيب و التقييم فقط ، تطبق لفقرة ٢٠ من هذا المعيار بدلاً من الفقرات من ٨ إلى ١٧ من معيار المحاسبة للمصري رقم (٣١) عند تحديد أصل التفتيب والتقييم و الذي قد يضمحل في القيمة ، و تستخدم لفقرة ٢٠ مصطلح أصول و لكنها تطبق بالتساوي على أصول التفتيب و التقييم المنفصلة لو على وحدة توليد الفتية .

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 بالتفتيب و التقييم:

(أ) إنتهاء الفترة التي بحق فيها للمنشأة التفتيب في منطقة محددة خلال الفترة المالية أو أنها سوف تنتهي في المستقبل القريب و من غير المتوقع تجديدها .

(ب) لا يوجد خطة أو موازنة لعمل نفقات جديدة للتفتيب عن لو تقييم لموارد المدينة في منطقة محددة .

(ج) لم يزدى التفتيب عن لو تقييم الموارد التفتيب في منطقة محددة إلى اكتشاف لموارد تفتيبية بكميات تجارية ، و قد سررت المنشأة عدم الاستمرار في مثل هذه الأنشطة في هذه المنطقة المحددة .

(د) وجود بيانات كافية تشير إلى أنه بالرغم من أن نشاط التطوير متوقع أن يبدأ في منطقة محددة إلا أن القيمة التقديرية للأصل من غير المحتمل أن تسترد بالكامل من خلال التطوير الناجح أو ياليع .

في أي من هذه الحالات أو الحالات المعاملة على المنشأة أن تجري اختبارات الانضمام في قيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) كما أن عليها أن تعترف بأي خسارة انضمام كمصروفات طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) .

تحديد المستوى الذي يتم عنده خضوع أصل التتقيب و التقييم لاختبارات الانضمام في القيمة

٢١- على المنشأة أن تحدد السياسة المحاسبية لتوزيع أصول التتقيب و التقييم على الوحدات المولدة للتفدية أو على مجموعات الوحدات المولدة للتفدية بغرض تقييم تلك الأصول لأغراض قياس الانضمام في القيمة . وكل وحدة مولدة للتفدية أو مجموعة من الوحدات الموزع عليها أصل تتقيب و تقييم يجب ألا تكون أكثر اتساعاً من قطاعات المنشأة الولدة هي للتقرير الأولية أو الثانوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤١) - القطاعات التشغيلية .

٢٢- قد يتكون المستوى المحدد بواسطة المنشأة بغرض اختبار انضمام أصول التتقيب و التقييم من واحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للتفدية .

الإفصاح

٢٣- على المنشأة أن توضح عن المعلومات التي تحدد و تشرح القيم المعترف بها في القوائم المالية و نتيجة من عمليات التتقيب عن و تقييم الموارد التشغيلية .

٢٤- لتطبيق الفقرة ٢٣ على المنشأة أن توضح عن :

(أ) سياساتها المحاسبية في معالجة نفقات التتقيب و التقييم بما في ذلك الاعتراف بأصول التتقيب و التقييم .

(ب) قيم الأصول و الالتزامات و الإيراد و المصروف و الشفقات لتفدية من أنشطة التشغيل والاستثمار الناتجة من التتقيب عن و تقييم الموارد التشغيلية .

٢٥- على المنشأة معالجة أصول التتقيب و التقييم كمجموعة أصول معيطة و أن تقوم بالإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات ما معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) حسبما تم تبويب هذه الأصول .

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٣٧) المعدل ٢٠١٥

عقود التأمين

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٧) للمعدل ٢٠١٥ عقود التأمين

المحتويات

١	هدف المعيار
١٢-٢	نطاق المعيار
١ ٧	المتنقات الضمنية
١٢-١٠	فصل لمكونات الادعاء
٣٥-١٣	الاعتراف و القياس
٢٠-١٣	الاحكام لمؤقت من بعض قعايير المحاسبة المصرية الأخرى
١٩-١٥	اختيار مدى غطاة الالتزامات
٢٠	التمساحل قيمة لسول إعادة للتأمين
٣٠-٢١	التغيرات في القياسات المحاسبية
٢١	سعر القوائد لسوقية الحالية
٢٥	استمرار الممارسات للقيمة
٢٦	المعيلة و الحشر
٢٩-٢٧	هوامش الإستثمار للمستقبلية
٣٠	معلية شغل
٣٣-٣١	عقود التأمين التي يتم إقتالها من خلال تجميع الأعمال أو نقل المحافظ التأمينية
٣٥-٣٤	لتكال المشاركة الاختيارية
٣٤	لتكال المشاركة الاختيارية في عقود قاتمين
٣٥	لتكال المشاركة الاختيارية في التوفات المعلية
٣٩-٣٦	الإقتصاح
٣٧-٣٦	شرح المبلغ المعترف بها
٣٩-٣٨	طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن عقود التأمين
	ملحق - تعريف عند للتأمين

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٧) للمحل ٢٠١٥ عقود التأمين

هدف للمعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة إعداد التقارير المالية الخاصة بعقود التأمين من قبل أية منشأة تصدر مثل هذه العقود (والمذكورة في هذا المعيار باسم "شركة التأمين") وبتطلب هذا المعيار على وجه الخصوص ما يلي :

(أ) تطلق محدود من التعديلات التي يتم إدخالها على نظم المحاسبة لدى شركات التأمين فيما يتصل بعقود التأمين.

(ب) الإصاح الذي يحدد و يوضح المبلغ التي تظهر في القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين والتي تنشأ عن عقود التأمين بما يساعد مستخدمى القوائم المالية في فهم قيم و توقيتات ومدى عدم التأكد لدى المستفيدين التغطية المستفيدة عن عقود التأمين.

تطبيق المعيار

٢- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على ما يلي :

(أ) عقود التأمين (بما في ذلك عقود إعادة التأمين) التي تصدرها و عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

(ب) الأدوات المالية التي تصدرها و التي تتعم بأحد أشكال للمشركة الاختيارية (راجع الفقرة "٣٥"). ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية : الإصاح" الإصاح عن الأدوات المالية ، بما في ذلك الأدوات المالية التي تحتوي على تلك الأشكال.

٣- لا يتناول هذا المعيار الجوانب الأخرى المتعلقة بالمعالجات المحاسبية التي تقوم بها شركة التأمين، على سبيل المثال المعالجة المحاسبية للأصول المالية التي تحتفظ بها شركات التأمين والالتزامات التي تصدرها (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)).

٤- لا تطبق أحكام هذا المعيار على ما يلي :

(أ) ضوابط المنتجات الصادرة مباشرة من المصنع ، أو نتاج عملية أو نتاج التجزئة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المضمنة") .

(ب) الأصول والالتزامات الخاصة بصاحب العمل بموجب خطط مزايا للعاملين (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات للمبتنية على أسهم" (Share-based payment) و التزامات مزايا التقاعد المحددة طبقاً لمخطط المعاشات ذات المزايا المحددة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢١) "المحاسبة والتقارير عن نظم مزايا التقاعد") .

(ج) الحقوق التعاقدية أو الالتزامات التعاقدية المتوقعة على الإستخدام المستقبلي أو الحق للمستقبلي في إستخدام بند غير مالي (على سبيل المثال ، بعض رسوم الترخيص والإتاوات ، والبنود العمالة) (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير ملموسة") .

(د) عقود ضمان مالي إلا إذا كان المصدر قد أكد في وقت سابق أنه يعتبر هذه العقود عقود تأمين وأنه استخدم المحاسبة التي تطبق على عقود التأمين ، وفي هذه الحالة يمكن للمصدر أن يختار إما تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) أو هذا المعيار على عقود الضمان المالي هذه ، ويمكن للمصدر إجراء هذا الاختيار لكل عقد على حدة ، إلا أن الاختيار لكل عقد يكون غير قابل للتعديل .

(هـ) للمقابل المحتمل سداده أو تحصيله من عملية تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال") .

(و) عقود التأمين المباشرة التي تحتفظ بها المنشأة (عقود التأمين المباشرة فتسبب تكون المنشأة فيها هي حامل الوثيقة أي طرف المؤمن عليه) . إلا أنه يجب على معيد التأمين تطبيق هذا المعيار على عقود إعادة التأمين التي يحتفظ بها .

٥- للتسهيل في البحث ، يصف هذا المعيار أي 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 التأمين . وعليه فإن الإشارة إلى عقود تأمين في هذا المعيار تنطبق أيضاً على عقود إعادة التأمين .

المشتكات الضمنية

٧- يقضى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) أن تفصل بعض المشتكات الضمنية عن غيرها الأصلي، و تقاس بقيمتها للعلاقة و تدرج كتغييرات على قيمتها للعائلة بالأرباح أو الخسائر - و ينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) على المشتكات الضمنية في أي عقد تأمين ما لم تكن للمشككة لضميمة ذاتها عبارة عن عقد تأمين .

٨- و امتثاء من اشترط المنصوص عليه في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) ، فإن شركة التأمين ليست ملزمة بفصل و قياس حق خيار حامل الوثيقة في التنازل عن عقد التأمين مقابل مبلغ ثابت (أو مقابل مبلغ يعهد بموجب قيمة ثابتة و معادل عندئذ) وذلك حتى إذا كان سعر ممارسة الحق يختلف عن القيمة التقديرية للالتزام التأميني.

٩- و تطبق فقرة ٨* بذات الطريقة على خيارات التنازل عن أداة مالية تحتوي على شكل من أشكال المشاركة الاحتكارية .

فصل للمكونات الإيداعية

١٠- تحتوي بعض عقود التأمين على كل من مكون تأميني و مكون إيداعي- و في بعض الأحيان ، ينتمي على شركة التأمين أو يجوز لها فصل تلك المكونات عن بعضها البعض:

(أ) و يكون هذا الفصل لازماً إذا تم استيفاء الشرطين للتأمين معاً :

(١) إذا كانت شركة التأمين تستطيع أن تقيس المكون الإيداعي على حدة (بما في ذلك أية خيارات ضمنية للاسترداد النقدي) ،

و (٢) إذا كانت سياسة المحاسبية التي تتبعها شركة التأمين لا تتطلب إثبات جميع الالتزامات و حقوق الدائنة عن المكون الإيداعي.

(ب) تكون عملية الفصل المذكورة مسموح بها ، وتكون غير ملزمة ، إذا كان يوسع شركة التأمين قياس المكون الإيداعي على حدة كما هو مبين في البند (أ) (١) و لكن تقتضي سياستها المحاسبية إثبات جميع الالتزامات و الحقوق الدائنة عن المكون الإيداعي يخص النظر عن الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق و الالتزامات .

(ج) و لا يجوز إجراء عملية الفصل إذا لم يكن يوسع شركة تأمين قياس المكون الإيداعي منفصلاً كما هو مبين في بند (أ) (١).

١١- فيما يلي مثال لحالة لا تستلزم فيها السياسة المحاسبية لشركة تأمين إثبات جميع الالتزامات الناشئة عن المكونات الإيداعية ، يتفق معيد قتلأمين قصاصر في عقود إعادة التأمين بموجباً عن الخصائر من معيدى التأمين ، (لا أن للعقد يلزم معيد التأمين الصادر في عقود إعادة قتلأمين يرد فتصويتر في السنوات المغلبة ، وبشأ هذا الالتزام من المكون الإيداعى. أما إذا كانت السياسة المحاسبية لتي يتبعها معيد قتلأمين الصادر في عقود إعادة قتلأمين تسمح له بإثبات التعويض كإيراد بدون قيد الالتزام الناشئ عنه يصبح الفصل في هذه الحالة لازماً.

١٢- لكي يتم الفصل بين مكونات عقد ما ، يجب على شركة قتلأمين :

(أ) أن تطبق هذا المعيار على المكون للتأمين .

(ب) أن تطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على المكون الإيداعى.

الامتيازات و التقاييس

الإعطاء المؤقت من بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى

١٣- تعدد الفقرات من "١٠" إلى "١٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "سياسات المحاسبة و التغييرات في التقديرات للمحاسبة و الأخطاء" ، المضوابط لتي يجب على المنشأة لتتخذها عند وضع سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار محاسبى مصرى ينطبق على وجه الخصوص على أحد البنود ، إلا أن هذا المعيار يعنى شركة التأمين من تطبيق تلك المضوابط على سياستها المحاسبية فيما يتعلق بما يلي .

(أ) عقود التأمين لتي تصدرها لشركة (بما في ذلك تكاليف الحصول عليها و ما ينصل بها من أصول معنوية ، مثل تلك الواردة فيها فى الفقرتين "٣١" و "٣٢" .

و (ب) عقود إعادة التأمين لتي تحتفظ بها لشركة.

١٤- لا يعنى هذا المعيار شركة التأمين من بعض الأثار المترتبة على المضوابط الواردة فى الفقرات من "١٠" إلى "١٢" من معيار المحاسبة المصري 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 كوارث و مخصصات لمساواة).

(ب) تقوم بإجراء اختبار مدى كفاية الالتزامات الوارد بينها في الفقرات من ١٥٠ إلى ١٩٠.

(ج) تلغى التزامات التأمين (أو جزء منها) من ميزانيتها عندما و فقط عندما يتم لفضائها ، أي عندما يتم الإبراء من الالتزامات الواردة في العقد أو إلغائها أو تقصيرها .

(د) لا تجري مقارنة بين الأفراد التالية :

(١) أصول إعادة التأمين مقابل التزامات التأمين المضمنة بها .

لو (٢) الإيرادات أو المصروفات الناشئة عن عقود إعادة التأمين مقابل المصروفات أو الإيرادات الناشئة عن عقود التأمين المتصلة بها .

(م) تدرس ما إذا كانت أصول إعادة التأمين الخاصة بها قد تعرضت لعوامل لشمائل القيمة (راجع الفقرة ٢٠٠).

اختبار مدى كفاية الالتزامات

١٥ يجب على شركة التأمين أن تقوم في كل تاريخ لإعداد التقارير المالية بتقييم مدى كفاية التزاماتها التأمينية المعترف بها. وذلك باستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بموجب عقود التأمين الخاصة بها . و إذا تبين من ذلك التقييم أن القيمة الدفترية لالتزامات التأمين (مخصوصاً منها تكاليف الاقتحام المؤجلة و الأصول المعنوية المتصلة بها - مثل تلك التي سيتم مناقشتها في الفقرتين ٢١٠ و ٢٢٠) غير كافية في ضوء التدفقات النقدية المستقبلية التقديرية ، يتم قيد المعجز برمته ضمن الأرباح أو الخسائر .

١٦- إذا كانت شركة التأمين تتبع اختبار مدى كفاية الالتزامات الذي يستوفي حداً الأدنى من الشروط ، فإن المعيار لا يفرض أية شروط أخرى . و الحد الأدنى من الشروط يشمل هما يلي :

(أ) أن يراعى الاختبار للتدبيرات الحالية لجميع التدفقات النقدية المتعلقة ، و ما يتصل بها من تدفقات نقدية مثل تكاليف تسوية المطالبات ، علاوة على التدفقات النقدية الناشئة عن خيارات الضمنية و الضمانات .

(ب) إذا لسف الاختبار عن عدم كفاية الالتزامات ، يتم قيد المعجز برمته ضمن الأرباح أو الخسائر .

١٧- إذا كانت السياسات المحاسبية المعمول بها لدى شركة قاتمين لا تستلزم إجراء اختبار لمدى كفاية الالتزامات، يستوفي الحد الأدنى من شروط الوارد بيلتها في الفقرة ١٦٦*، يتعين على شركة القاتمين :

(أ) أن تحدد قيمة الدفترية للالتزامات التأمينية ذات الصلة^(١) مخصصاً منها للقيمة الدفترية لكل من :

(١) لية تكاليف إقضاء ذات صلة .

و (٢) نية أصول معنوية ذات صلة ، مثل تلك الأصول التي يتم إقضاءها في حالة تجميع الأصول لو نقل المحلف للتأمينية (راجع لفقرتين ٣١٠* و ٣٢٠*)، إلا أن أصول إعادة التأمين ذات الصلة لا تؤخذ في الاعتبار لأن شركة التأمين تعاملها محاسبياً معاملة مستقلة (راجع الفقرة ٢١٠*) .

(ب) أن تحدد ما إذا كان المبلغ المبين في البند (أ) أقل من القيمة الدفترية لتي كان من المفترض أن يتم استيفؤها إذا كانت إلتزامات التأمين المتضمنة بها داخلة في نطاق معيار محاسبية للمصري رقم (١٨)، فإذا كان المبلغ أقل ، فعلى شركة قاتمين أن تثبت الفرق بالكامل ضمن الأرباح أو الخسائر وعليها أيضاً أن تخفض القيمة الدفترية لتكاليف الإقضاء الموجبة ذات الصلة أو الأصول المعنوية ذات الصلة أو أن ترفع القيمة الدفترية للالتزامات للتأمين ذات الصلة.

١٨- إذا استوفى اختبار مدى كفاية الالتزامات لدى شركة قاتمين للحد الأدنى من شروط معينة في الفقرة ١٦٦* ، يتم تطبيق الاختبار على المستوى الإجمالي المبين في هذا الاختبار ، و إذا لم يستوف اختبار مدى كفاية الالتزامات للحد الأدنى المذكور من شروط ، يتم إجراء المقارنة الوارد بيلتها في الفقرة ١٧٣* على مستوى مجموعات من العقود التأمينية التي تخضع لمنظر مشابهة إلى حد كبير و يتم إدارتها مجتمعة كما لو كانت محفظة واحدة .

(١) الالتزامات التأمينية ذات الصلة هي تلك الالتزامات التأمينية وتكاليف الإقضاء الموجبة ذات الصلة و ما يتصل بها من أصول معنوية التي لا تغطي السياسات المحاسبية لشركة قاتمين إجراء اختبار لمدى إستيعابها الحد الأدنى من شروط الواردة في الفقرة ١٦٦* .

١٩- يعبر للمبلغ الموارء فى الفقرة ١٣ب" (أى نتيجة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)) عن هوائى الاستمرار المستقبلى (راجع الفقرات من ٢٧ إلى ٢٩) وذلك فقط فى حالة ما إذا كان للمبلغ المبين فى الفقرة ١٣ب" يعكس أيضاً تلك للهوائى .

الاضمحلال قيمة أصول إضالة التامين

٢٠- إذا تعرض أصل إضالة للتأمين الخاص بمعبدى التامين الصادر فى عقد إعادة تامين لاضمحلال فى قيمته يجب على معبد التامين الصادر بتفويض للقيمة الدفترية للأصل بناءً على تعرضه لاضمحلال قيمته ويجب عليه أيضاً ليد لكسائر التاجمة عن اضمحلال للقيمة ضمن الأرباح أو الخسائر ويتعرض لأصل إعادة التامين لعوامل الاضمحلال فى القيمة على الحالات التالية نون غيرها:

(أ) إذا كتبت ذلك أدلة موضوعية نتيجة لوقوع حدث بعد الاعتراف الأولى لأصل إعادة التامين بان معبد التامين الصادر قد لا يحصل على جميع لمبالغ المستحقة له بموجب شروط العقد .

و (ب) إذا كان لهذا اثر - قابل للهوائى بدرجة يعتمد عليها - على للمبالغ التى سوف يحصل عليها معبد للتامين الصادر من شركة إعادة التامين .

التغيرات فى السياسات المحاسبية

٢١- تنطبق الفقرات من ٢٢ إلى ٣٠ على كل من للتغيرات فى السياسات المحاسبية التى تخلفها شركة التامين التى تطبق بالمثل معايير المحاسبة المصرية والتغيرات التى تخلفها شركات التامين التى تطبق معايير المحاسبة المصرية لأول مرة .

٢٢- يجوز لشركة التامين أن تغير سياساتها المحاسبية بالنسبة لعقود التامين ويقتصر ذلك فى حالة ما إذا كان من شأن التغير أن يجعل القوائم المالية أكثر موضوعية لمتخذى القرار الاقتصادى ونسبت نقل مصداقية أو تجعلها أكثر مصداقية و نسبته نقل موضوعية . وتحكم شركة التامين على مدى الموضوعية و المصداقية باستخدام المعايير المبينة فى المعيار المصرى رقم (٥) .

٢٣- ولكى يقرر شركة للتأمين تغير سياساتها المحاسبية فيما يخص عقود تامين عليها ان توضح عن التغير الذى يجعل القوائم المالية للخدمة بها أقرب إلى الالتزام بمتطلبات المعايير المبينة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، إلا انه ليس من المعترض أن يحدث هذا التغير التزاماً كاملاً بتلك للمعيار فيما بلى تناول لبعض الأمور الهامة ذات للخدمة:

- (أ) أسعار الفائدة الحالية (الفقرة ٢٤)،
 (ب) استمرار الممارسات لفاتمة (الفقرة ٢٥)،
 (ج) الحيلة والحذر (الفقرة ٢٦)،
 (د) هوامش الاستثمار المستقبلية (الفقرات من ٢٧ إلى ٢٩)،
 (هـ) محاسبة لظل (المحاسبة لمغلبة) (الفقرة ٣٠) .

أسعار الفوائد السوقية للحالية

٢٤- يجوز لشركة التأمين ولكن لا يلزمها تغيير سياستها لمحاسبية بحيث تعيد قياس الالتزامات للتأمين المخصصة(*) بحيث تعكس أسعار الفائدة السوقية الحالية وتثبت للتأمينات التي تطرأ على تلك الالتزامات ضمن الأرباح أو الخسائر، وعندئذ يجوز لها أيضاً إبراع سياستها محاسبية تتطلب تعديرات وتقريبات حالية أخرى بالنسبة لالتزامات المخصصة، ويسمح الاختيار في هذه الفقرة لشركة التأمين بتغيير سياساتها لمحاسبية لالتزامات المحددة دون تطبيق هذه العمليات بشكل متسق مع كافة الالتزامات كما قد يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٥)، و إذا حددت شركة التأمين التزامات بهذا الاختيار، عليها الاستمرار في تطبيق أسعار الفائدة الموضوعة الحالية (أو إن أمكن التقديرات والافتراضات الحالية الأخرى) بانتظام على جميع الفقرات على جميع هذه الالتزامات إلى أن تنقضي .

استمرار الممارسات لفاتمة

٢٥- يجوز لشركة التأمين أن تستمر في الممارسات لفاتمة إلا أن يبدأ في إبراع أى منها يؤدي إلى عدم الوفاء بمتطلبات الفقرة ٢٢ :

- (أ) قياس قيمة الالتزامات التأمينية بقيمتها المستقبلية (أى بدون خصمها وصولاً للقيمة الحالية)،
 (ب) قياس قيمة الحقوق المتعدية في ألعاب إدارة الاستثمار لمستقبلية بمبلغ ينحدر قيمتها للعائلة التي يتم تحديدها في ضوء الانتخاب الحالية التي يتقاضاها مشركو السوق الآخرون عن خدمات معاملة، وغالباً ما تكون للقيمة العائلة في بداية

(*) في هذه الفقرة تتضمن التزامات التأمين تكاليف الانقضاء المرجلة ذات الصلة والأصول المعنوية ذات الصلة ، مثل تلك التي تمت مناقشتها في الفقرتين ٣٨ و ٣٩

تلك الحقوق المتعلقة بمسئولية لتكاليف نشأة هذه لحقوق فني تم سددها ، ما لم تكن أتعاب إدارة الاستثمر المستقبلية والتكاليف المتعلقة بها تتغير بصورة مختلفة عن المتغيرات السوقية .

(ج) استخدام سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين (وتكاليف الاقتناء الموحدة المتعلقة بها وما يتصل بها من أصول معنوية ، إن وجدت) الخاصة بالشركات التابعة ، فيما عدا ما هو مسموح به في الفقرة "٢٤" ، لن تكون تلك السياسات المحاسبية موحدة فيجوز لشركة التأمين أن تغير تلك سياسات إذا لم ينشأ عن ذلك للتغيير سياسات محاسبية أكثر تنوعاً علاوة على استيفاء للشروط الأخرى المنصوص عليها في هذا المعيار .

الحقيقة والحدوث

٢٦- لا يجب على شركة تأمين تغيير سياساتها المحاسبية بالعبء لعقود التأمين لمجرد تجنب الحرج المفرط ، إلا أنه إذا كانت شركة التأمين تقوم بالفعل بقرائن عقود التأمين الخاصة بها بحرص كاف ، فعليها ألا تلجأ إلى حرص يصلي .

هوامش الاستثمار المستقبلية

٢٧- لا يجب على شركة تأمين تغيير سياساتها المحاسبية فيما يتصل بعقود تأمين بغية استبعاد هولمثر الاستثمار المستقبلية ، إلا أن هناك ثمة احتمال موضوعي بأن القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين ستصبح أقل موضوعية وأقل مصداقية إذا ما تبست سياسة محاسبية تعكس هولمثر استثمار مستقبلية في فليس عقود التأمين ما لم تلاحظ هذه هوامش على المدفوعات المتعلقة . وفيما يلي مثالان للسياسات المحاسبية التي تعكس تلك الهولمثر:

(أ) استخدام سعر الخصم الذي يمكن الجلاء المقدر على أصول شركة التأمين .

أو (ب) تقدير العوائد المستقبلية على تلك الأصول باستخدام سعر عائد تخديري ، ثم خصم تلك العوائد للتخديرية بسعر عائد مختلف وتضمين النتيجة في قياس قيمة الائتمانات .

٢٨- يجوز لشركة التأمين أن تتجاوز الاحتمال للورد بيانه في الفقرة "٢٧" وذلك إذا ما صاحب تغيير سياسات المحاسبية زيادة في درجة الموضوعية والثقة في قوائمها المالية بما يكفي لتجاوز نقص في مدى الموضوعية والثقة التي تسبب فيها تضمين هوامش استثمار مستقبلية ، ومثل ذلك أن سياسات المحاسبية التي تنبئها إحدى

شركات للتأمين فيما يخص عقود التأمين تتضمن افتراضات تتسم بالحرص المفرط وتم وضعها منذ بداية ممارسة النشاط ، وكذلك سعر خصم تحدده الجهة الطرفية بدون الرجوع مباشرة الى ظروف السوق ونجاح بعض لخيارات والضمائم الضمنية . يتعين على شركة التأمين ، في هذه الحالة ، أن تعمل على أن تكون قوائمها المالية أكثر موضوعية مع عدم المعيار بمدى إمكانية الاعتماد عليها وذلك عن طريق التحول إلى أساس محاسبي شامل موجه لخدمة المستثمر و مستخدم على نطاق واسع ويتضمن ما يلي:

(أ) للتخريفات والافتراضات الحثية .

و (ب) تعديل معقول (ولكن بعيد عن لحرص المفرط) بما يعكس درجة المصطنعة و عدم التأكد .

و (ج) قياسات تعبر عن كل من فرق القيمة بالزيادة والقيمة للزمومية لتخريفات والضمائم الضمنية.

و (د) سعر الخصم للسارى بالسوق حتى وإن كان هذا السعر يعبر عن سعر المقدر على أصول شركة التأمين.

٢٩- على بعض مناهج القياس، يتم استخدام سعر الخصم لتحديد القيمة الحالية لهامش الربح المستقبلي، ثم ينسب هامش الربح المشتر إليه إلى فترات مختلفة باستخدام معادلة ما . وفي 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 منعدم الأثر على قياس الالتزامات عند بدء ممارسة نشاط بينما قد في بعض المناهج الأخرى فإن سعر خصم يحدد قياس الالتزامات بصورة مباشرة وفي الحالة الأخير ذلك بسبب أن استخدام سعر خصم مرتبط بالعقد على الأصول يكون له أثر أكثر أهمية فانه من المستبعد أن تكون شركة التأمين قادرة على تجاوز الاختزال المبين في الفقرة ٢٧".

محاسبة للظل

٣٠- على بعض النماذج المحاسبية ، يكون تكاليف أو الخصائر المحققة على أصول شركة التأمين أثر مباشر على قياس بعض أو كل من (أ) الالتزامات التأمينية . (ب) تكاليف الاقتناء للمؤجلة ذات الصلة ، (ج) الأصول المعنوية ذات الصلة بمثل تلك الأفراد بينها في الفقرتين ٣١ و ٣٢ . ويجوز لشركة التأمين ولكن لا يلزمها ،

أن تغير مبادئها المحاسبية بحرف يؤثر الربح أو الخسارة المسجلة وغير المحققة على تلك القوائم بذات الطريقة التي تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة ، ويتم إثبات التعديل للخلص بالالتزامات للتأمينية (أو تكاليف الاقتناء للصيغة أو الأصول المعنوية) ضمن بند الدخل الشامل الأخرى ويقتصر ذلك على حالة ما إذا كانت الحسابات أو القوائم غير المحققة تم إثباتها ضمن بند الدخل الشامل الأخرى ، وأحياناً ما توصف هذه الممارسة بـ 'محاسبة الظل' .

طرق التأمين التي يتم إقتنائها من خلال تجميع الأعمال أو نقل المصالح للتأمينية

٣١- التزماء بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) تجميع الأعمال: يتعين على شركة التأمين ، في تاريخ الاقتناء ، أن تقيس بالقيمة المعنوية الالتزامات للتأمينية التي يتم تحملها والأصول المخصصة التي يتم إقتنائها عند تجميع الأعمال . إلا أنه يجوز لشركة التأمين ، وليست ملزمة بذلك ، أن تستخدم نموذجاً موصفاً بعمل على تقديم القيمة المددلة لحقود التأمين المشتراء في مكرين:

(أ) التزام يتم قياسه طبقاً للمبادئ المحاسبية التي تتبعها شركة التأمين فيما يتصل بحقوق التأمين التي تستحقها .

و (ب) أصل محوي يمثل الفرق بين (أ) القيمة المددلة للحقوق والالتزامات للتأمينية المعقولة و (٢) المبلغ فوراً يبله في البند (أ) .

ويكون القياس لللاحق لهذا الأصل متوافق مع قياس الالتزام التأميني المنطبق به .

٣٢- يجوز لشركة التأمين التي تشتري محفظة من عقود لتأمين بن تستخدم طريقة النموذج الموسع فوراً يبلها في الفقرة ٣١ .

٣٣- تصيد الأصول المعنوية فوراً يبلها في الفقرتين ٣١ و ٣٢ من نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) تضمحلل قيمة الأصول ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) الأصول غير المنموسة إلا أن كل من معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) يطبقا على قوائم للصلاء وعلائق الصلاء التي تعبر عن التوقعات الخاصة بالحقوق المستقبلية التي لا تعد جزءاً من حقوق التأمين التعاقدية والالتزامات التأمينية التعاقدية التي كانت قائمة في تاريخ تجميع الأعمال أو نقل ملكية المحفظة للتأمينية .

أشكال المشاركة الاختيارية

أشكال للمشاركة الاختيارية في عقود التأمين

٣٤- تتضمن بعض عقود التأمين شكلاً من أشكال المشاركة الاختيارية بالإضافة إلى ما يسمى "عنصر مضمون"، و بالنسبة لشركة التأمين للمصدر، لذلك العنصر:

(أ) يجوز لها : وتكون لا يجب عليها ، أن تعيد العنصر للمضمون مستقلاً عن شكل المشاركة الاختيارية . وإذا لم تقوم الشركة بتحديد تلك العناصر على حدة عليها أن تدور العقد برمته ضمن الالتزامات . أما إذا قامت بتدوير تلك العنصر كل على حدة ، يجب عليها أن تدور العنصر المضمون ضمن الالتزامات.

(ب) عليها إذا قامت بتحديد شكل للمشاركة الاختيارية مستقلاً عن العنصر المضمون أن تدور ذلك الشكل بما ضمن الالتزامات أو على أنه بند مستقل من بنود حقوق الملكية . ولا يحدد هذا المعيار كيفية تحديد عنصر العقد لما إذا كان للشكل المذكور بعد الالتزام أو حق ملكية . ويجوز لشركة التأمين أن تقسم الشكل المذكور إلى جزء بعد التزام وجزء بعد 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 تنتمي لأي من الالتزامات أو حقوق الملكية .

(ج) يجوز لها قيد جميع لقساط التأمين التي تم استلامها كإيرادات بدون فصل أي جزء منها يتصل بمكون حقوق الملكية. ويتم قيد للتغيرات الناتجة في العنصر المضمون وفي الجزء المبوب ضمن الالتزامات من شكل للمشاركة الاختيارية ضمن الأرباح أو الخسائر . وإذا تم تدوير شكل المشاركة الاختيارية كلياً أو جزئياً ضمن حقوق الملكية يجوز أن يتم عزو جزء من الأرباح أو الخسائر إلى ذلك الشكل (بذات الطريقة التي يجوز بها عزو جزء منه إلى حقوق الأمانة) و تقوم شركة التأمين بإثبات الجزء المذكور من الأرباح أو الخسائر المنتمية بمكونات حقوق الملكية الخالصة بشكل للمشاركة الاختيارية كتخصيص للأرباح أو الخسائر وليس كمصروفات أو إيرادات (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية ") .

(د) عليها إذا كان العقد يحتوي على مشتقات ضمنية داخل نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) أن يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على المشتقات الضمنية المذكورة .

(م) يجب عليها في جميع الأحوال غير المبينة في الفقرات من "١٤" إلى "٢٠" وفي البنود من (أ) إلى (د) من الفقرة "٣٤" أن تستمر في تطبيق سياساتها المحاسبية القائمة على تلك العقود ما لم تغير تلك السياسات المحاسبية بحيث تفرم بالفقرات من "٢١" إلى "٢٠".

أشكال المشاركة الاختيارية في الأوقات المالية

٣٥- تترى الشروط المنصوص عليها في الفقرة "٣٤" أيضاً على الأدوات المالية التي تحتوي على أشكال المشاركة الاختيارية بالإضفة إلى ما يلي:

(أ) إذا قامت شركة التأمين بتحويل شكل المشاركة الاختيارية برمته ضمن الالتزامات يجب عليها أن تطبق إعتبار مدى كفاية الالتزامات الواردة في الفقرات من "١٥" إلى "١٩" على العقد برمته (أي على كل من العنصر المضمون وشكل المشاركة الاختيارية) ، ولا تفرم الشركة بأن تعدد المبلغ الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على العنصر المضمون .

(ب) إذا قامت شركة لتأمين بتحويل جزء من شكل المذكور أو كله كبنء مستقل من بنوء حقوق الملكية فلا يجوز أن تكون الالتزامات المسجلة بالنسبة للعقد برمته كل من قيمة المبلغ الذي من المفترض أن ينتج عن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على العنصر المضمون ويتضمن ذلك المبلغ القيمة الاسمية لخيار التنازل عن العقد ولكن لا يجب أن يتضمن القيمة الزمنية إذا كانت الفقرة "٩" تعنى ذلك الخيار من القين بالقيمة العائدة ، ولا يجب على شركة لتأمين أن تفصح عن المبلغ الذي كل من المفترض أن ينتج عند تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على العنصر المضمون كما أنها غير ملزمة بفيد هذا المبلغ بشكل مستقل ، علاوة على ذلك ، فإن الشركة ليست منزمة بتحديد ذلك المبلغ إذا كان إجمالي الالتزامات المثبتة بالدفاتر أكبر من ذلك المبلغ بشكل واضح .

(ج) على الرغم من كون هذه العقود بمثابة أدوات مالية فإنه يجوز لشركة لتأمين أن تستمر في قيد الحسابات للتأمينات الخاصة بتلك العقود ضمن بند الإيرادات كما لها أن تستمر في قيد الزيادة الناجمة في القيمة الدفترية للالتزامات ضمن بند المصروفات .

الإفصاح

شرح المبلغ المعترف بها

٣٦- يجب على شركة التأمين الإفصاح عن المعلومات التي تعدد وتفسر المبلغ الواردة في قوانينها المالية القائمة عن عقود التأمين .

٣٧- من أجل الالتزام بنص الفقرة ٣٦ يجب على شركة التأمين الإفصاح عما يلي:

(أ) سياساتها المحاسبية المطبقة على عقود التأمين وما يتصل بها من أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات .

و (ب) الأصول والتزامات والإيرادات والمصروفات المسجلة (أو إذا كُفِت للشركة تعرض قائمة بتدفقاتها لتقدير مستخدمة لطريقة مباشرة ، يجب أن تفصح عن التدفقات النقدية) الناتجة عن عقود التأمين. علاوة على ذلك إذا كانت شركة تأمين هي معيد التأمين الصادر في عقد إعادة تأمين عليها الإفصاح عما يلي:

(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 القائمة عن شراء إعادة تأمين فيتم عليه الإفصاح عن قيمة الاستهلاك عن الفترة والجزء غير المستهلك في بداية و نهاية الفترة.

و (ج) الطريقة المستخدمة في تحديد الافتراضات ذات الأثر الهام على قياس المبلغ المعترف بها الوارد بينها في بند (ب). و على شركة التأمين - متى أمكن ذلك - أن تفصح عن قيم تلك الافتراضات .

و (د) أثر التخيرات في الافتراضات المستخدمة في قياس الأصول والتزامات التأمينية بما يكشف بشكل مستقل عن أثر كل تغيير يكون له منفرداً تأثير هام على القوائم المالية .

و (هـ) تسوية للتغيرات في 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 التي تساعد مستخدمي قوائمها المالية على تقييم طبيعة ومدى الخطر الناتج عن عقود التأمين .

٣٩- التزم بما ورد في الفقرة ٣٨ على شركة التأمين أن تصحح عما يلي :

(أ) أهدافها في إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين وسبلاتها المتبعة لتخفيف حدة تلك المخاطر .

و (ب) ملغاة .

و (ج) معومات بشأن مخاطر التأمين (قبل وبعد التخفيف من حدة المخاطر عن طريق إعادة التأمين) بما في ذلك المعلومات الخاصة بما يلي:

(١) مدى حساسية الأرباح أو المصنوع وحقوق الملكية للتغيرات التي تطرأ على التعديلات التي لها تأثير هام عليها .

(٢) تركيز مخاطر التأمين بما في ذلك وصف كيفية تحديد الإدارة لعل هذا التركيز ووصف الخاصة المشتركة التي تحدد كل تركيز (على سبيل المثال نوع الحدث المؤمن عليه أو المنطقة الجغرافية أو العملة) .

(٣) التعويضات الفعلية مقارنة بالتقديرات السابقة (أي تطور التعويضات) ويجب أن يرجع الإقصاح عن تطور التعويضات إلى الفترة التي تلت فيها أول مطالبه هامة ولفي لا يزال هناك شك فيما يتعلق بقيم وتوقيتات التعويضات المتوقعة بها . إلا أنه لا يلزم الرجوع لأكثر من عشرة أعوام . ولا تلتزم شركة التأمين بالإقصاح عن هذه المعلومات الخاصة بالمعطيات التي تم استجلاء عنصر قسك في قيمتها وتوقيتاتها خلال سنة واحدة .

و (د) المعلومات الخاصة بمخاطر الائتمن ومخاطر السيولة ومخاطر السوق التي تتطلبها الفقرات من ٣١ إلى ٤٦ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) إذا كانت عقود التأمين تقع في نطاق ذلك المعيار . ومع هذا :

(١) لا يحتاج المؤمن إلى الإقصاح عن تحليل لتواريخ الاستحقاق والمطلوبة طبقاً للفقرة ٣٩ (أ) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) إذا لمصحت بدلاً من ذلك عن معومات عن التوقيتات المتوقعة لمصافي التدفقات النقدية الخارجة الناتجة عن الاعتراف بالتزامات التأمين . وبأخذ ذلك شكل تحليل للتوقيتات المتوقعة للمبالغ المعترف بها في قائمة المركز المالي .

(٢) إذا استخدمت شركة التأمين طريقة بديلة لإدارة حساسية شروط السوق مثل تحليلات القيم الصمنية فيمكنها استخدام تحليل الحساسية لإستيفاء المطلوب

في الفقرة ٤٠٢(أ) من معيار المحاسبة للمصري رقم (٤٠) - وعلى مثل شركة التأمين هذه أن تقدم الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة للمصري رقم (٤٠).

و(هـ) معلومات بشأن التعرض لمخاطر سعر الفائدة ومخاطر السوق تمت بتد المشتقات الضمنية التي يحتوي عليها عند التأمين إذا لم تكن شركة التأمين ملزمة لو لم يتم بقبول المشتقات الضمنية بقيمتها العادلة .

١٣٩ - لتطبيق ما جاء في الفقرة ٣٩٠(ج)(١) على شركة التأمين أن تصحح عن (أ) لو (ب) كالآتي :

(أ) تحليل حساسية يبين كيف كان الربح أو الخسارة وحقوق الملكية ستتأثر إذا كانت التغيرات في الخطر المتغير ذو العلاقة من الممكن وقوعها في نهاية الفترة المالية والطرق والإفترضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية . ولأن تغيرات من الفترة السابقة تمت على هذه الطرق أو الافتراضات . ومع هذا فإذا استخدمت شركة تأمين طريقة بدنية لإدولة حساسية شروط السوق مثل تحليلات للقيم الضمنية فبمكثها استيفاء هذا للطلب بالإفصاح عن تحليل الحساسية البديل والإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة للمصري رقم (٤٠).

(ب) معلومات نوعية عن الحساسية ومعلومات عن تلك لشروط الواردة في عقود التأمين والتي لها تأثير هام على مبلغ وتوقيت وعدم فتأكد الخاسر بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤمن .

ملحق تعريف عقد التأمين

يرافق هذا الملحق سموار المحاسبية للمصرى رقم (٣٧) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

ت^١- يعتبر هذا الملحق دليلاً لتعريف عقد تأمين ، ويتناول الأمور التالية :

(أ) عبارة " الحدث المستقبلي غير المؤكد " (الفقرات من ت^٢ إلى ت^٤)

(ب) لنفع عنها (الفقرات من ت^٥ إلى ت^٧)

(ج) للمخاطر التأمينية والمخاطر الأخرى (الفقرات من ت^٨ إلى ت^{١٧})

(د) أمتة عقود التأمين (الفقرات من ت^{١٨} إلى ت^{٢١})

(هـ) مخاطر للتأمين الهامة (الفقرات من ت^{٢٢} إلى ت^{٢٨})

(و) تغيير مستوى لخطر التأميني (الفقرتين ت^{٢٩} وت^{٣٠})

الحدث للمستقبلي غير المؤكد

ت^٢- عدم التأكد (أو المساطرة) هو أساس عقد التأمين وبالتالي 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 ستفهمه شركة التأمين إذا وقع هذا الحدث .

ت^٣- يكون الحدث المؤمن منه في بعض عقود التأمين هو اكتشاف الخسارة خلال مدة العقد، وحتى لو نشأت الخسائر عن حدث تم قبل بداية العقد ، وفي عقود التأمين الأخرى يكون الحدث المؤمن منه حدثاً يحصل خلال مدة العقد وإن تم اكتشاف الخسارة بعد انتهاء مدة العقد .

ت^٤- تغطي بعض عقود التأمين أحداثاً حدثت فعلاً إلا أن أثرها للمدى لا يزال غير مؤكد ومثالها هو عقد إعادة التأمين الذي يعطى شركة تأمين مباشرة في مواجهة للتطور

للمعكس للمطالبات التي تم إعلام حامل الوثيقة بها ، ويكون الحدث المؤمن منه في هذه العقود هو اكتشاف القيمة النهائية لهذه المطالبات .

الدفع الهينى

٥- تتطلب لو تسمح بعض عقود التأمين بأن يتم الدفع عيناً ومثال ذلك قيام شركة التأمين باستبدال المدة المبرورة بشكل مباشر بدلاً من دفع التعويض لحامل الوثيقة ، والمثال الآخر هو أن تستخدم شركة التأمين مستشفى مملوكة لها ومطابقها الطبي لتقديم الخدمات الطبية التي تغطيها العقود

٦- إن بعض عقود الخدمات ذات "التعبء الثابتة" والتي يعتمد فيها مستوى الخدمة على حدث غير مؤكد تبنى تعريف عقد التأمين في هذا المعيار إلا أنها غير منظمة كعقود تأمين في بعض النوازل . ومثال ذلك عقد الصيانة الذي يوافق فيه مقدم الخدمة على إصلاح أداة معينة بعد تعطلها ، ويمتد بدل الخدمة للثابت على رقم متوقع من الأعطال إلا أنه لا يكون من المؤكد أن ثمة ما ستتعرض . ويؤثر تعطل الأدوات بشكل معكس على ملكها ويعرض للعقد للمالك (عيناً لا نقداً) . والمثال الآخر هو عقد لخدمات تعطل للسيارات حيث يوافق مقدم الخدمة في مقابل مبلغ مبدئى محدد على تقديم خدمات صيانة على الطريق أو قطر للسيارة إلى مركز صيانة قريب حيث يوافق الأخير على إجراء التصليحات أو تغيير القطع.

٧- إن تطبق هذا المعيار على العقود المخصوص عليها في الفقرة ب٦ أن ينطوى في الغالب على عدم غرق تطبيق معايير المحاسبة المصرية التي كانت ستطبق لو كانت هذه العقود خارج نطاق هذا المعيار .

(أ) ليس من المحتمل أن يكون ذلك إلزامات ملية عن تعطل، ولعطب الذى سبق أن حصل .

(ب) إذا طبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيزال" فى مقدم الخدمة سيترف بالإيرادات بمرجع إلى نسبة الإتمم (وبخضع ذلك أيضاً إلى معيار أخرى محدده). وهذا التوجه مقبول أيضاً بموجب هذا المعيار والذي يسمح لمقدم الخدمة أن :

(١) يستمر فى سياساته المحاسبية الحالية لتلك العقود ما لم تتضمن معارسات من تلك التي حظرها الفقرة "١١" .

و (٢) أن يحسن من سياساته المحاسبية للمطابقة إذا كان ذلك مسموحاً بموجب تفهيمات من "٢٢" إلى "٣٠" .

(ج) يدرس مقدم الخدمة ما إذا كانت تكلفة تلبية لالتزاماته التعاقدية لتدعيم للخدمة تتجاوز الإيرادات التي تم الحصول عليها مقدماً ، ومن أجل ذلك يقوم بتطبيق اختبار ملائمة الالتزام الوارد في الفقرات ١٥٠ إلى ١٩٠ من هذا المعيار . وإذا لم ينطبق هذا المعيار على هذه العقود فيطبق مقدم للخدمة معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) من أجل تحديد ما إذا كانت هذه العقود محتملة بخسارة .

(د) من المستبعد بالنسبة لهذه العقود أن تخيف متطلبات الإفصاح في هذا المعيار أية الإفصاحات جوهرية إلى تلك التي تتطلبها للمعايير الأخرى .

التمييز بين مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى

٨- يشير تعريف عقد التأمين إلى مخاطر التأمين والتي يعتبرها هذا المعيار مخاطر ، خلافاً للمخاطر المالية ، يتم نقلها من حامل العقد إلى شركة تأمين . إن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى المخاطرة المالية دون وجود مخاطر تأمين حقيقة ليس عقد تأمين .

٩- يتضمن تعريف المخاطر المالية في 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 في مؤشر حاسن للزلازل في منطقة معينة أو مؤشر درجة الحرارة في مدينة معينة ، وهو يستثنى المتغيرات غير المالية المحددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال في حصول أو عدم حصول حريق يؤدي إلى تلف لم تدمر لحصول تلك الطرف . كما أن مخاطرة تغير القيمة للعائلة للأصول غير المالية ليست مخاطرة مالية إذا كانت القيمة للعائلة لا تعتمد التغير في سعر السوق بالنسبة لهذه الأصول فحسب (متغير مالي) بل أيضاً حالة أصول غير ملموسة محددة بحوزها أحد أطراف العقد (متغير غير مالي) . وعلى سبيل المثال إذا كان ضمان للقيمة المتبقية لسيرة يعرض الضامن إلى مخاطرة التغير في فعالة لمالية لسيرة فإن هذه المخاطرة هي مخاطرة تأمينية لا مخاطرة مالية .

١٠- تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى مخاطر مالية بالإضافة إلى مخاطر التأمين الهامة . وعلى سبيل المثال فإن الحيد من عقود التأمين على الحياة يتضمن حداً أدنى من فعالة لحامل الوثيقة (بما يخلق للمخاطرة المالية) والمنفعة الممنوحة بها بعد الوفاة والتي تتجاوز بشكل هام في بعض الأحيان رصيد حاسب الوثيقة (بما يخلق مخاطرة تأمين في شكل مخاطرة الوفاة) . وتعتبر هذه العقود عقود تأمين .

ت ١١- بموجب بعض العقود ينشأ عن الحدث المؤمن منه إلزام يدفع المبلغ المتصل بمؤشر السعر . إن مثل هذه العقود هي 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 لتأمينية لأن الدفع يصبح واجباً بسبب حدث غير محدد وهو بقاء المستفيد من الدخل السنوي على قيد الحياة . إن الإرباط بمؤشر الأسعار هو عبارة عن مشتق خفى إلا أنه ينقل المخاطرة لتأمينية . وإذا كان النقل الناتج للمخاطرة لتأمينية هام فإن المشتق الضمني يلبي تعريف عقد التأمين . وفي مثل هذه الحالة لا ينبغي أن يكون مستقلاً ويقاس بتقنية المعاملة (انظر الفقرة ٢٠ من هذا المقرر) .

ت ١٢- يشير تعريف مخاطرة التأمين إلى المخاطر التي تقبل بها شركة تأمين من حامل الوثيقة . بكلمات أخرى مخاطرة التأمين هي مخاطرة موجودة سابقاً وقد انضمت من حامل الوثيقة إلى شركة تأمين وبالتالي فإن المخاطرة الجديدة التي نشأت من العقد هي ليست مخاطرة تأمينية .

ت ١٣- يشير تعريف عقد التأمين إلى التأثير للمعائن على حامل الوثيقة . و لا يحدد التعريف ما تنفعه شركة التأمين بمبلغ يساوي التأثير المالي الذي يطوى عليه تحدث المعائن . وعلى سبيل المثال فإن التعريف لا يستثنى تغطية " الجديد مقابل القديم " التي تقتض دفع مبلغ كاف لحامل الوثيقة للسماح باستبدال الأصل للثالث بأصل جديد . وبطريقة معاكسة فإن التعريف لا يحدد ما يتم دفعه بموجب عقد تأمين على الحياة بالخسائر المالية التي تلحق بورثة للمتوفي و لا يستبعد دفع المبالغ المحددة مسبقاً لمقابل الخسارة الناتجة عن الوفاة أو عن حادث .

ت ١٤- تتطلب بعض العقود الدفع إذا وقع حدث معين غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب أن تكون المعائن على حامل الوثيقة كشرط مسبق للدفع . إن مثل هذا العقد ليس عقد تأمين وإن كان فحازر يستخدم العقد من أجل التحويل من التعرض للأخطار المحتملة . وعلى سبيل المثال إذا فتعمل حامل العقد مشتقاً للتحوط لمتغير غير مالي ذو علاقة مرتبط بالتدفقات النقدية من أصول المنشأة فإن المشتق ليس عقد تأمين لأن التدفقات ليست مشروطة على كون حامل العقد قد تضرر بشكل سلبي من انخفاض التدفقات النقدية لمعدنية من أصوله . وبالعكس فإن عقد تأمين يشير إلى حدث غير مؤكد للوقوع والذي بسببه يلحق بحامل الوثيقة تأثير سلبي بحيث يكون ذلك شرطاً مسبقاً

للدفع . إن هذا الشرط التعاقدي المسبق لا يتطلب من شركة التأمين أن تتحقق ما إذا كان الحدث من قناعة العمل قد سبب التأثير المعاكس إلا أنه يسمح لشركة التأمين بالإمتناع عن الدفع إذا لم تكن مقتنعة بأن الحدث هو الذي سبب التأثير المعاكس .

ت ١٥- إن إقضاء أو استمرار المخاطرة (أي مخاطرة أن يقوم طرف الآخر بالإلقاء بشكل مبرر أو متأخر عن التاريخ الذي توقعته شركة التأمين ضد تسعير للعقد) لا يكون خطراً تأمينياً لأن الدفع إلى الطرف المقابل ليس مشروطاً بحدوث مستقبل غير مؤكد يؤثر بشكل سلبي على الطرف المقابل . وكذلك فإن مخاطر المصروفات (أي مخاطر للزيادات غير المتوقعة في النفقات الإدارية المترافقة مع نفقات خدمة العقد فضلاً عن النفقات المتصلة بالحدث المؤمن منه) ليس مخاطرة تأمينية تكون الزيادة غير المتوقعة في النفقات لا تؤثر بشكل معاكس على الطرف المقابل .

ت ١٦- بغض النظر عن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة منقضية أو مستمرة أو مخاطرة مصروفات لا يكون عقد تأمين ما لم يكن يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة تأمينية . إلا أنه وإذا كان مصدر العقد يقل من المخاطر بالجوء إلى عقد ثلث نقل جزء من المخاطرة إلى طرف آخر فإن العقد الذي يعرض هذا الطرف الآخر إلى مخاطرة تأمينية.

ت ١٧- لا يمكن لشركة تأمين أن تقبل مخاطر تأمين جوهرية من حامل الوثيقة إلا إذا كانت شركة التأمين مؤسسة منفصلة عن حامل الوثيقة . وفي حالة شركة تأمين التبرعات فإن المشارك في هذا التأمين يقبل بالمخاطرة من كل حامل وثيقة ويقوم بتجميع هذه المخاطر . وعلى الرغم من أن حاملي الوثائق يتحملون هذه المخاطر المجمعة مجتمعين بسفنتهم ملكين فإن المشارك لا يزال يعتبر أنه قد قبل بالمخاطرة التي تحبب لسلع عقد التأمين .

أمثلة لعقود التأمين

ت ١٨- فيما يلي أمثلة لعقود تعتبر عقود تأمين وذلك إذا كان نقل مخاطر التأمين جوهرية :

(أ) التأمين ضد السرقة أو تلف المستندات .

(ب) التأمين ضد المسؤولية عن المنتج ، المسؤولية المهنية أو المدنية أو النفقات القانونية .

(ج) التأمين على الحياة وتزويج الجنزة المدفوعة مسبقاً (مع أن الوفاة حدث متفق إلا أنه من غير المؤكد متى يحصل أو كما هو الحال في بعض عقود التأمين ليس مؤكداً ما إذا كانت الوفاة متفق خلال المدة التي يغطيها عقد التأمين) .

(د) الرواتب العمرية الطارئة مدى الحياة ورواتب التقاعد (أي للعقود التي تسنها على التعويض عن حدث مستقبلي مؤكد أي - بقاء المؤمن أو التقاعد على قيد الحياة - لمساعدة المؤمن له أو التقاعد في المحافظة على مستوى معين من المعيشة والذي يغير ذلك سيؤثر سلباً عليه ببقائه على قيد الحياة.

(هـ) الإعاقة والتغطية الطبية.

(و) ضمانات الكفالة و ضمانات الأمية و ضمانات حسن تنفيذ و ضمانات العطاءات (للعقود التي تنص على تعويض في حال عدم قيام الطرف الآخر بتنفيذ التزامه مقدور . على سبيل المثال الالتزام بإقامة بناء) .

(ز) تأمين الدين الذي يتضمن دفع مبلغ معين لتعويض حامل الوثيقة عن خسارة تكبدها بسبب مدين لم يتم بالدفع في موعد الاستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين . ويمكن لهذه العقود أن تتخذ شكلاً قانونية صريحة ككفالة فعلية أو خطاب الضمان أو منتج مشتق لتعويض المدين أو عقد التأمين ، غير أنه بالرغم أن هذه العقود تسمى تعريف عقد التأمين فيها تسمى كذلك تعريف عقد الضمان فمالي في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) وعلى ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) وليس هذا المعيار (راجع لفقرة ٤٠(د)) ، وبالرغم من ذلك إذا أكدت في السابق الجهة المصدرة لعقود الضمان فمالي أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين واستخدمت للمحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيقها

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) أو هذا المعيار على عقود الضمان فمالي هذه .

(ح) ضمان المنتجات : تقع ضمانات المنتجات التي تصدر من طرف آخر بشأن البضائع التي يبيعها المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة ضمن نطاق هذا المعيار إلا أن الضمانات التي يتم إصدارها مباشرة من قبل المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تقع خارج هذا النطاق لكونها ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (١١) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

(ط) تأمين الملكية (أي تأمين ضد اكتشاف عيوب في ملكية الأرض ولم تكن هذه العيوب ظاهرة عند تحرير عقد التأمين) ، وفي هذه الحالة يكون الحدث المؤمن منه هو اكتشاف العيوب في ملكية لا للعيوب ذاتها .

(ي) للمساعدة في الممر (التعويض للتقدي أو العيني لتحمل الوثيقة عن الخسائر التي يتكبها خلال الممر)، وتتناول الفقرات ٢٠٦ و ٢٠٧ بعض العقود من هذا النوع .

(ك) سندات الكورث التي تنص على تخفيض الدفعات أو الفوائد أو كليهما من حيث المبدأ في حال تحقق حدث معين ينشئ تأثيرات معاكسة بمصدر السند (ما لم يكن الحدث المحدد لا يخلق مخاطرة تأمينية هامة ، ومثل ذلك هو حدوث تغيير في محل لفائدة أو سعر صرف العملة الأجنبية) .

(ل) لتبادلات التأمينية وسائر العقود التي تتطلب دفع على أساس تغيير في المناخ أو التغيير الجيولوجي أو المتغيرات المالية الأخرى المحددة لأحد أطراف العقد .

(م) عقود إعادة التأمين .

ت ١٩- لا تعتبر الأمثلة التالية عقود تأمين :

(أ) عقود الاستثمار التي تأخذ قانونياً شكل عقود للتأمين إلا أنها لا تصرح شركة التأمين لمخاطر تأمين هامة مثل عقود للتأمين على الحياة التي لا تتحمل فيها شركة التأمين مخاطرة وفاد كبيرة (وهذه العقود هي لوفت مالية غير تأمينية أو عقود خدمات ، راجع الفقرتين ٢٠٦ و ٢٠٧)

(ب) للعقود التي تأخذ شكل عقود للتأمين لكنها تنقل كافة مخاطر التأمين الهامة إلى حامل الوثيقة من خلال أساليب نافذة وغير قليلة للإلغاء تحدد لدفعات للمستقبلية التي يتحملها حامل الوثيقة كنتيجة مباشرة للخسائر المؤمن منها ومثلها بعض عقود إعادة التأمين المالية أو العقود لجماعية (تكون هذه العقود عادة لوفت مالية غير تأمينية أو عقود خدمات (راجع الفقرتين ٢٠٦ و ٢٠٧) .

(ج) التأمين الذاتي أي الاحتفاظ بالمخاطر التي يمكن تغطيتها بالتأمين (حيث لا يوجد هناك عقد تأمين كون الأمر لا يتطلب على اتفاق مع طرف آخر) .

(د) للعقود (كعقود المفسرة) التي تتطلب الدفع في حال حدوث حدث مستعجل غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب - كشرط تعاقدي مسبق للدفع - أن يؤثر الحدث تأثيراً معاكساً على حامل الوثيقة ، إلا أن هذا لا يستثنى تفاصيل الدفع لمعدة مسبقاً من تحديد لخسائر ناتجة عن حدث معين كوفاء أو حادث (راجع أيضاً الفقرة ت ١٣) .

(هـ) المشتقات التي تعرض أحد الأطراف لمخاطرة مالية غير تأمينة لكونها تتطلب من ذلك الطرف أن يقوم بالنفع الذي لا يستند إلا على تغيير في واحد أو أكثر من العوامل التالية :

معدلات لفائدة المبنية ، سعر الورقة المالية أو السعة ، سعر صرف العملة الأجنبية ، مؤشر الأسعار ، أو معدل أو معدل أو مؤشر لندن ، أو أي متغير آخر بشرط أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لطرف العقد في حالة المتغير غير المالي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)).

(و) عقود الضمان المالية (أو خطابات الضمان أو المنتج المشتق لتعثر لمدين أو عقد تأمين الدين الذي يتطلب الدفع ، حتى وإن لم تحقق خسائر بحاصل الوثيقة بسبب عدم قام المدين بالنفع في تاريخ الاستحقاق لإرجاع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)).

(ز) العقود التي تتطلب الدفع على أساس متغير مادي أو جيولوجي أو مادي لا يخص طرف معين في العقد (توصف شيوياً بالمشتقات المناخية) .

(ح) سندات الكورث التي تنص على دفعات مخفضة من المبلغ الأصلي أو الفائدة أو كلاهما على أساس متغير مادي أو جيولوجي أو متغير فيزيائي آخر لا يخص طرف معين في العقد .

ت ٢٠- إذا نشأ عن العقود الموصوفة في الفقرة ت ١٩ أصول وliabilities مالية تكون هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) مما يعني من بين أمور أخرى أن أطراف العقد قد طفقوا ما يسمى بمحاسبة للدائع التي تتضمن ما يلي :

(أ) أن يعترف أحد الأطراف بالمقابل الذي يتم الحصول عليه كإلتزام مالي وليس كإيراد .

(ب) أن يعترف الطرف الآخر بالمقابل المدفوع كأصل مالي وليس كمصروف .

ت ٢١- إذا لم ينشأ عن العقود الواردة في الفقرات ت ١٩ أصول وliabilities مالية فإن معيار المحاسبة المصري رقم (١١) ينطبق عليها ، وبفضي 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

ت ٢٢- لا يكون العقد عند تأمين إلا إذا نقل مخاطر التأمين الهامة . وتتناول الفقرات من "٨٤" إلى "٢١" مخاطر التأمين وتتناول الفقرات التالية ما إذا كانت مخاطر التأمين هامة أم لا .

ت ٢٣- لا تكون مخاطر التأمين هامة إلا إذا كن من شأن الحدث المؤمر منه أن يؤدي بشركة التأمين إلى دفع مزايا هامة إضافية بأي صورة كانت باستثناء المعاملات التي تفقد للمضمون تجارى (أى التي تكون ضعيفة الأثر على اقتصاديات المعاملة) . وإذا كانت لمنافع الهامة الإضافية ولحاجة الأداء في المعاملات ذات لمضمون تجارى فإن شرط الوارد في جملة المصلحة يمكن تعيقه حتى وإن كان الحدث مؤمر منه بعد الإحتمال أو إذا كانت للقيمة العالية (أى المرجحة الاحتمال) للبدائل النقدية الطارئة تشكل جزءاً صغيراً من القيمة المتوقعة لحالية البدائل النقدية لتكاليفه قبلية

ت ٢٤- تشير المزايا الإضافية الواردة في الفقرة ت ٢٣ إلى المبالغ التي تتجاوز تلك التي كانت سوف تستحق في حال حصول الحدث المؤمن منه (باستثناء تصور عدم وجود مضمون تجارى) . وتتضمن هذه المبالغ الإضافية نفقات تتعامل مع المطالبات وتغيرها إلا أنها لا تشمل ما يلي :

(أ) الحسارة من إمكانية محاسبة حامل الوثيقة عن الخدمات المستغلية . وعلى سبيل المثال فإن عند التأمين على الحياة المتصل بالاستثمار ، أو وفاة حامل الوثيقة يعنى أن شركة التأمين سوف لن تتمكن من ممارسة خدمات إدارة الاستثمار ولن تتقاضى مقابلتها ، إلا أن هذه الحسارة الاقتصادية لشركة التأمين لا تعكس المخاطرة للتأمينية تماماً كما لا يتحمل مدير الصندوق لتبادل مخاطر تأمينية فيما يتعلق بلوفاة المضمنة للعميل ، وبالتالي فإن الحسارة المحتملة لأعباء الاستثمار المستقبلي ليست ذات صلة عند تدوير مخاطر التأمين التي استقت من خلال العقد .

(ب) القمار بسبب الوفاة عن الأعباء التي كانت ستترتب على الإلغاء لو التنازل وذلك تكون العقد قد نشأ 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 التي يتقلها العقد .

(ج) للدفع المشروط بحدث لا يؤدي إلى خصائر جسيمة لعامل العقد . على سبيل المثال في حالة العقد الذي يتطلب من شركة التأمين أن تدفع مليون جنيه إذا أدى تلف المادى لأصل إلى خصارة غير جسيمة لتحلّز قد تكون جنبة واحد وفى هذا العقد قبل تحلّز ينقل إلى شركة التأمين للمضطرة غير للجسيمة الممثلة بخصارة جنبة واحد وفى نفس الوقت فإن العقد ينشئ مخاطرة غير تأمينية تعمل بأن شركة التأمين ستدفع ٩٩٩,٩٩٩ جنيه فى حال حصول لحدث المحدد . ولأن شركة التأمين لا تقبل مخاطرة التأمين الهامة من الحثّز فإن هذا العقد لا يكون عقد تأمين .

(د) إستعادت إعادة التأمين المحتملة ، حيث يحاسبها شركة التأمين بشكل منفصل .

ت٢٥- على شركة التأمين أن تقيم مدى أهمية مخاطرة التأمين لكل عقد على حدة بالرجوع إلى طبيعة الفوائد المالية^(١) إلا أن المخاطر التأمينية قد تكون جسيمة حتى وإن كان ثمة احتمال بسيط للخسائر العادية لكامل مجموعة من العقود ، إن التقييم لكل عقد على حدة يسهل تصنيف العقد كعقد تأمين ، إلا أنه وفى حالة مجموعة من العقود لصخرة المتجانسة والمعروف تكونها من عقود تتكامل المخاطرة التأمينية فلا يكون على شركة التأمين أن تفحص كل عقد من المجموعة للوصول إلى عدد قليل من العقود غير المشقة لتي تتكامل مخاطرة التأمين غير الهامة .

ت٢٦- ويتبع الفقرات من ت٢٣ إلى ت٢٥ أنه إذا كان العقد ينص على دفع مبلغ عند الوفاة يتجاوز المبلغ المستحق في حال بقاء على قيد الحياة فإن هذا العقد عقد تأمين ما لم يكن المبلغ المستحق عند وفاة غير هام (يقيم بالرجوع إلى العقد لا إلى مجموعة العقود) . وكما تبين فقرة ت٢٤ (ب) فإن التنازل عند قوفلة عن الإعاء أو التخلي عن التغييرات لا يدخل في التقييم إذا كان هذا التنازل لا يحوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقاً وبالمثل فإن العقد السنوى الذى يدفع بموجبه مبلغ معانة على مدى باقى حياة حامل الوثيقة هو عقد تأمين ما لم يكن إجمالى دفعات الحياة الطلثة غير هام.

ت٢٧- تشير الفقرة ت٢٣ إلى مزاج إضافية قد تتضمن شرط دفع المزايا بشكل سبق فى حال حصول لحدث المؤمن منه سابقاً وإلى أن الدفع ثم يتم تحديده بالنظر إلى القيمة لثمنية للعقد ، ومثال ذلك هو التأمين مدى الحياة مقابل مبلغ معدد (بعبارة أخرى

(١) كنهه للغاية فإن العقود التي يتم الدفع بها بشكل متزامن مع طرف مقابل فرد (أو عقود استكفلة) تشكل صدأ واحداً .

التأمين الذي يتضمن دفع مبلغ عند الوفاة متى توفي حامل الوثيقة دون وجود تاربخ لإنهاء لهذه للتغطية)، إذ من المؤكد أن حامل الوثيقة سيتوفي إلا أن موعد الوفاة غير معروف ، حيث ستلحق خسائر شركة التأمين على هذه العقود المنفردة في حالة وفاة حامل الوثيقة مبكراً حتى وإن لم يكن هناك خسائر إضافية على كامل مجموعة العقود .

ت٢٨- إن لم يكن عقد التأمين مقسوماً في مكون إيداعي ومكون تأميني فإن أهمية نقل لمخاطر التأمينية يتم تقييمها بالرجوع إلى المكون التأميني. ويتم تقييم أهمية لمخاطر التأمينية التي يتم نقلها من خلال مشتق ضمنى بالرجوع إلى المشتق الضمني .

تغيير مستوى المخاطرة التأمينية

ت٢٩- لا تنقل بعض عقود التأمين أية مخاطر تأمين لشركة التأمين من البداية على الرغم من أنها تنقل المخاطرة التأمينية في وقت لاحق . فعلى سبيل المثال إن عضداً يوافق عقداً استثمارياً معيناً ويتضمن خياراً يمنح حامل الوثيقة حق استعمال عوائد الاستثمار عند الاستعاقب لشراء وثيقة دخل سنوي مشروط بمدى العياة لصالح مؤمنين آخرين مقابل انفسه السنوية الحالية التي تتقاضاها شركة التأمين عندما يمارس حامل الوثيقة هذا الخيار . ولا ينقل العقد أي مخاطر تأمينية إلى شركة التأمين حتى يتم التوجه إلى هذا الخيار حيث تنقل شركة التأمين حرة في التسعير لسفوى على الأسس التي تعكس المخاطرة التأمينية التي تنقل إليها في تلك الوقت . إلا أنه إذا حدد المقد نسبة سنوية (لو أساساً لتحديدها) فإن العقد ينقل المخاطرة التأمينية إلى شركة التأمين من البداية .

ت٣٠- إن العقد الذي يعتبر عقد تأمين يبقى عقد تأمين إلى حين إنجاز أو انتهاء كافة الحقوق والإلزامات .

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٣٨) المعدل ٢٠١٥

مزايا العاملين

مقياس المحاسبة المصري رقم (٣٨) المعدل ٢٠١٥ مزايا العاملين

المحتويات

١	هدف المقياس
٧-٢	نطاق المقياس
٨	تعريفات
٢٤-٩	مزايا العاملين قصيرة الأجل
٢٣-١١	الإعتراف و القياس
١١	كافة مزايا العاملين قصيرة الأجل
١٨-١٣	حالات لغياب قصيرة الأجل للمدفوعة
٢٤-١٩	نظم المشاركة في الأرباح والمكافآت
٢٥	الافصاح
	مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة - التمييز بين نظم الاشتراك للمحدد ونظم
٤٩-٢٦	المزايا المحددة
٣٩-٣٢	نظم أصحاب العمل المتعددين
٤٢-٤٠	نظم للمزايا المحددة والتي توزع مخاطرها بين منشآت متعددة والتي هي
	تحت سيطرة واحدة
٤٥-٤٣	نظم الدولة
٤٩-٤٦	المصالح الموزعة عليها
٥٤-٥٠	مزايا بعد انتهاء الخدمة - نظم الاشتراك المحدد
٥٢-٥١	الإعتراف و القياس
٥٤-٥٣	الافصاح
١٥٢-٥٥	المزايا بعد انتهاء الخدمة - نظم للمزايا المحددة
٦٠-٥٦	الإعتراف و القياس

٦٢-٦١	محاسبة الالتزام الحكمي
٦٥-٦٢	قائمة للمركز المالي
	القياس و الاعتراف : القيمة الحالية للالتزامات المزاي المحددة وتكلفة الخدمة
١١٢-٦٦	الحالية
٦٩-٦٧	أسلوب التقييم الاكثوري
٧٤-٧٠	تمثيل الميزة لقرارات الخدمة
٨٠-٧٥	الاقتراضات الاكثورية
٨٢-٨١	الاقتراضات الاكثورية: معدل الوقيات
٨٦-٨٢	الاقتراضات الاكثورية : سعر الخصم
٩٨-٨٧	الاقتراضات الاكثورية : تكاليف المرتبات و المزايا و الرعاية الطبية
١١٢-٩٩	تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب أو الخسائر من التسويات
١٠٨-١٠٢	تكلفة الخدمة السابقة
١١٢-١٠٩	الأرباح أو الخسائر من التسويات
١٢٠-١١٣	الاعتراف و القيلس : أصول النظام
١١٥-١١٣	القيمة المعلنة لأصول النظام
١١٩-١١٦	التعويضات
١٢٠	عناصر تكلفة المزايا المحددة
١٢٣	صافي العائد على صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة
١٢٧	إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة
١٥٢-١٢٩	للمرض
١٢٢-١٢٩	المقاصة
١٢٣	التمييز بين الأصول و الالتزامات المتداولة و غير المتداولة
١٢٤	المكونات المالية لتكاليف المزايا بعد انتهاء الخدمة
١٥٢-١٢٥	الإخصاح
١٢٩	مواصلات نظم المزايا المحددة والمخاطر المتوقعة بها
١٤٤-١٤٠	شرح المبالغ الواردة في للقوائم المالية
١٤٧-١٤٥	قيمة وتوقيت ودرجة عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية
١٤٨	نظم أصحاب العمل المتعددين
١٥٠-١٤٩	نظم المزايا المحددة التي تتشكل في مخاطر لها منشآت تحت ميطرة واحدة
١٥٢-١٥١	الإسهامات المطلوبة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى

١٥٨.١٥٢	مزاى العاملىن الأخرى موىلة الأجل
١٥٧-١٥٥	الاعتراف والقيلس
١٥٨	الافصاح
١٧١-١٥٩	تموىسات إنهاء للخدمة
١٦٨.١٦٥	الاعتراف
١٧٠-١٦٩	لقيلس
١٧١	الافصاح

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٨) المعدل ٢٠١٥ مزاييا العاملين

هدف المعيار

- ١- يهدف هذا للمعيار إلى تحديد المحاسبة و الإصلاح عن مزاييا العاملين ، ويتطلب للمعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف :
 - (أ) بأى التزام يستحق نتيجة قيام عامل بتقديم خدمة لها لمقابلة مزاييا العاملين فتسوى مستقوم بمدفوعا لهم فى المستقبل.
 - (ب) بأى مصروف عندما تقوم المنشأة باستهلاك المنافع الاقتصادية الناتجة عن الخدمة التي يقدمها العامل مقابل مزاييا العاملين .

نطاق المعيار

- ٢- يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن مزاييا العاملين فيما عدا ما يطبق بشأنه معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم" .
- ٣ لا يتناول هذا للمعيار أسلوب للمحاسبة و إعداد تقارير عن نظم مزاييا العاملين حيث يتم تناول ذلك فى معيار المحاسبة المصري رقم (٢١) " المحاسبة و التقرير عن نظم مزاييا التقاعد" .
- ٤- يطبق هذا للمعيار على كافة مزاييا العاملين ، بما فى ذلك تلك المنصوص عليها :
 - (أ) بموجب نظم رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين منشأة و عاملين فردين أو مجموعات من العاملين أو ممثلهم.
 - أو (ب) بموجب المتطلبات التشريعية لو من خلال ترتيبات صناعية حيث يتطلب من المنشآت المساهمة فى النظم الوطنية أو نظم الدولة أو نظم الصناعة أو نظم أصحاب العمل المتعددة.
 - أو (ج) بموجب لأعراف غير الرسمية التي ينشأ عنها للنظم ضمنى - وينشأ عن لأعراف غير الرسمية للنظم عندما لا يوجد لدى المنشأة دليل فعلى سوى

سداد مزايا العاملين ، و أحد الأمثلة على الالتزام لمضمني ما بثرت على الترخير في الأعراف غير الرسمية للمنشأة حرر غير مقبول في علاقاتها مع العاملين .

٥- تشمل مزايا العاملين :

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل (إذا استحققت خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة) للعاملين العاملين مثل :

(١) الأجور و المرتبات و الشراكات التأمينات الاجتماعية .

و(٢) الإجازات لتسوية المدفوعة .

و(٣) المكفلات .

و(٤) المزايا غير التقديرية (مثل الرعاية الطبية و الإسكان و الانتقال أو الضمان و خدمات المجانية أو المدعومة) .

(ب) مزايا ما بعد انتهاء الخدمة مثل :

(١) معاشات التقاعد (مثل المعاشات والمبالغ المدفوعة التي تصرف عند التقاعد) .

و (٢) مزايا التقاعد الأخرى و التأمين على الحياة لما بعد انتهاء الخدمة و لرعاية لظرفية لما بعد انتهاء الخدمة .

(ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل مثل :

(١) إجازة لخدمة الطويلة أو إجازة لتفرغ للبحث .

و(٢) الاحتفال بالمدىبلات أو مزايا للخدمة طويلة الأخرى .

و(٣) مزايا العجز طويلة الأجل .

(د) مزايا إنهاء الخدمة .

٥- لا تشمل مزايا العاملين نصيب العاملين في الأرباح و المقررة بموجب نصوص قانونية .

٦- تشمل مزايا العاملين المزايا الممنحة إما للعاملين أو من يعملونهم ، ويمكن تسويتها من خلال دفعات (أو تزويد بضائع أو خدمات) تتم إما مباشرة للعاملين أو لزوجاتهم أو لذاتهم أو من يعملونهم أو لآخرين مثل شركات التأمين .

٧- قد يقوم العامل بتقديم الخدمات للمنشأة على أساس وقت كامل أو جزئي أو دائم أو عرضي أو مؤقت، ولغرض هذا المعيار فإن لفظ عاملين يشمل المتقاعدين و موظفي الإدارة الآخرين .

تعريفات

٨- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريين كل منها .

مزايا العاملين: هي كافة أشكال المقابل الذي تمنحه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها العاملون.

مزايا العاملين قصيرة الأجل: هي مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة .

المزايا بعد انتهاء الخدمة: هي مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة .

مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل: هي مزايا العاملين (عدا مزايا ما بعد انتهاء الخدمة و مزايا إنهاء الخدمة) التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها العاملون خدماتهم .

مزايا إنهاء الخدمة: هي مزايا العاملين المستحقة نتيجة إما :

(أ) لقرار المنشأة بإنهاء خدمة عامل قبل تاريخ التقاعد العادي .

أو (ب) لقرار العامل بقبول ترك العمل الاختياري مقابل هذه المزايا.

نظم المزايا بعد انتهاء الخدمة: هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم مزايا بعد انتهاء فترة الخدمة لعامل واحد أو أكثر .

نظم الاشتراك المحدد: هي نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة والتي تقوم المنشأة بموجبها بدفع اشتراكات ثابتة في منشأة منفصلة (صندوق) و لا يكون عليها التزام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من الاشتراكات إذا لم يكن الصندوق محتفظاً بأصول كافية لدفع كافة مزايا العاملين المنطقتة بخدمتهم في الفترات الحالية و السابقة .

نظم المزايا المحدد: هي نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة بخلاف نظم الاشتراك المحدد.

نظم أصحاب العمل المنطوق : هي نظم اشتراك محدد (عدا نظم الدولة) أو نظم مزايا محددة (عدا نظم الدولة) التي :

(أ) تجمع الأصول التي تساهم فيها مختلف المنشآت و التي لم تحت سيطرة واحدة.

و (ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المزايا للعاملين في أكثر من منشأة على أساس أنه يتم تحديد مستويات الاشتراك و المزايا بدون اعتبار كهوية المنشأة التي تستخدم العاملين العاملين.

صافي التزام (أصل) : المزايا المحددة : هو العجز أو الفائض بعد تعديله بأي أثر بعدم تجاوز أصل صافي مزايا المحددة عن سقف الأصل ويعرف العجز أو الفائض بأنه :

(أ) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة.

نقصاً

(ب) القيمة المعادلة لأصول النظام .

سقف الأصل : هو القيمة الحالية لأي مزايا اقتصادية موجودة في شكل استرداد من النظام أو تخفيض في الاشتراكات المستقبلية للنظام .

القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة : هي القيمة الحالية للدفعت المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناتجة عن خدمة العامل في الفترة الحالية و السابقة بدون خصم أية أصول للنظام.

أصول النظام : تتضمن :

(أ) الأصول التي يحتفظ بها صندوق المزايا طويلة الأجل للعاملين

(ب) بوالص التأمين الموهلة

الأصول التي بحوزة صندوق مزايا العاملين طويلة الأجل : هي الأصول (بخلاف أدوات مالية غير القابلة للتحويل التي تصدرها المنشأة المعدة للقوائم المالية) والتي تنقسم بما يلي :

(أ) تحتفظ بها منشأة (صندوق) منفصلة قانونياً عن المنشأة المعدة للقوائم و قائمة فقط تسداد مزايا العاملين أو تمويلها.

وزيد) مناحة لتستخدم فقط لتسوية مزايا العاملين ، وليست مثلحة لدائتي المنشأة المعدة للقوائم (حتى في حالات الإفلاس) و لا يمكن إعادتها للمنشأة المعدة للقوائم إلا إذا :

(١) كانت الأصول المتبقية للصندوق كافية كفاية 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 بالقسط .

بوليصة التأمين المؤقتة: هي بوليصة تأمين تصدرها شركة تأمين لا تعمل طرفاً ذا علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" إذا كانت عوائد البوليصة تنسم بما يلي :

- (أ) يمكن استخدامها فقط لمداد أو تمويل مزايا العاملين طبقاً لنظام مزايا محددة .
- (ب) ليست مناحة لدائتي المنشأة المعدة للقوائم المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن مدادها 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 بالقسط .

القيمة العادلة: هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معلنة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

تكلفة الخدمة تكون مزايا:

(أ) **تكلفة الخدمة الحالية:** هي الزيادة في القيمة الحالية للالتزام المزايا المسددة الناجمة عن خدمة العامل في الفترة الحالية.

(ب) **تكلفة الخدمة المسافة:** هي التغير في القيمة الحالية للالتزام المزايا المسددة لخدمة العاملين في الفترات المسافة الناتجة في الفترة الحالية عن إدخال أو إجراء تعديلات في مزايا ما بعد نهاية الخدمة أو مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ، وقد تكون تكلفة للخدمة المسافة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المزايا أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المزايا القائمة) .

(ج) أية مكاسب أو خسائر عند التسوية.

صافي الفائدة من صافي التزام (أصل) المزايا المحددة : هو التغير خلال الفترة في صافي التزام (أصل) المزايا المحددة والذي ينتج عن مرور الوقت .

بغاية قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة تتكون من :

(أ) المكاسب و الخسائر الاكتوارية.

و(ب) العائد على أصول النظام بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة.

و(ج) أي تغييرات في تأثير سقف الأصل بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة.

الآرباح أو الخسائر الاكتوارية : هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة والنتج عن :

(أ) تحولات الخبرة (أثر الفروق بين الافتراضات الاكتوارية السابقة و ما حدث بالفعل) .

و (ب) آثار التغييرات في الافتراضات الاكتوارية .

العائد على أصول النظام : هو الفائدة و توزيعات الأسهم و الإيرادات الأخرى المتولدة من أصول النظام بالإضافة إلى الآرباح أو الخسائر المحققة أو غير المحققة من أصول النظام خصوصاً منها :

(أ) أية تكاليف لإدارة النظام .

و(ب) أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل النظام نفسه .

نسيئة : هي معاملة تلحق على الالتزامات القانونية والحكمية لكل أو بعض المزايا المتوقعة تحت نظام المزايا المحددة بخلاف المتوقع 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 مدادها سيتم خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها العاملون بتقديم خدماتهم :

(أ) الأجور و المرتبات وانشراكات للتأمينات الاجتماعية .

و(ب) حالات غياب قصيرة الأجل للمنفوعة من الإجازة مدفوعة و الإجازة للمرضية بالمنفوعة .

و(ج) المكفآت .

و(د) لمزايا غير النقدية (مثل الرعاية الطبية و الإسكان و الانتقال لو الخدمات لو
البضائع دون مقابل لو المدعومة) للعاملين الحاليين .

١٠- غير مطلوب من المنشأة إعادة توييب مزايا لعاملين قصيرة الأجل إذا تغيرت توقعاتها
عن توقيت السداد مؤقتاً . ومع هذا فإذا تغيرت سمات المزايا (مثل التغير من مزايا
غير مجمعة إلى مزايا مجمعة) لو إذا كان التغير في توقيت توقيت السداد غير مؤقت ،
فعلى المنشأة دراسة ما إذا كان لنظام مازال يعمرى عليه تعريف قصير الأجل .

الاعتراف و القياس

كافة مزايا العاملين قصيرة الأجل

١١- عندما يقوم عامل بتقديم خدمة منشأة خلال فترة محاسبية ، على المنشأة الاعتراف
بالمبلغ غير المخصص لمزايا العاملين قصيرة الأجل الذي من المتوقع أن يدفع مقابل
تلك الخدمة :

(أ) كالتزام (مصروف مستحق) بد خصم أي مبلغ تم دفعه بالفعل ، و إذا زاد
المبلغ الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصص للمزايا يجب على المنشأة
الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدماً) إلى الحد الذي
تؤدي فيه اللفعة المقنعة على سبيل المثال إلى تخفيض فسي المدفوعات
المستقبلية أو استرداد نقدي .

و(ب) كمصروف (إلا إذا تطلب أو سمح معيار مصري آخر بإدخال المزايا في تكلفة
الأصل (راجع على سبيل المثال معيار المحاسبة المصري رقم (٢) -
المخزون و معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) - الأصول الثابتة) .

١٢- نوضح الفقرات ١٣ ، ١١ ، ١٩ كيفية تقوم المنشأة بتطبيق المطلب السور في
الفقرة ١١ على مزايا العاملين قصيرة الأجل التي تشمل في حالات غياب مدفوعة
ونظم المشاركة في الأرباح و المكفآت .

حالات غياب قصيرة الأجل المدفوعة

١٣- على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمزايا العاملين قصيرة الأجل التي تشمل في
حالات غياب مدفوعة بموجب الفقرة ١٢ كما يلي :

(أ) في حالات الغياب المدفوعة المترتبة : عندما يقدم العاملون الخدمة لتي تزيد من حقهم في غياب مستقبلي مدفوع.

(ب) في حالات الغياب المدفوعة غير المترتبة عند حدوث حالات الغياب .

١٤- يمكن المنشأة تعويض العاملين عن الغياب لأسباب مختلفة بما في ذلك الإجازة و المرض و تعجز فسير 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 المدفوعة الأجر التراكمية هي تلك الحالات المرحلة و التي يمكن استخدامها في 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 للمنشأة) ، أو غير مستحق (عندما لا يستحق العاملون دفعة نقدية مقابل حقهم غير المستخدم عند تركهم للمنشأة) ، 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 للخدمة قبل استخدامها لم يحسم على الإجازة غير المستخدمة لدفع نقدية يؤثر على فليس ذلك الالتزام .

١٦- يجب على المنشأة قياس التكلفة المحتملة لتراكم حالات الغياب المدفوعة على أنها لمبلغ الإضافي الذي يتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في تاريخ نهاية الفترة المالية، وذلك في حدود المتطلبات القانونية.

١٧- يخس الأسلوب المحدد في الفترة السابقة، الالتزام بمقدار مبلغ النفقات الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة أن المنفعة متراكمة ، وفي العديد من الحالات قد لا تحتاج المنشأة إلى إجراء حسابات مفصلة لتقدير عدم وجود التزام جوهري لحالات الغياب المدفوعة غير المستخدمة . فعلى سبيل المثال ، فإن التزام الأجر لمتروكة عادة ما يكون هام ومؤثر إذا كان هناك غلهم رسمي أو غير رسمي بأن الإجازة المرصدة غير المستخدمة سيتم اعتبارها إجازة سنوية مدفوعة .

مثال يوضح لفقرتين ١٦٦ ، ١٧٠

منشأة لديها ١٠٠ عامل كل منهم يستحق ٥ أيام إجازة مرضية مدفوعة في السنة . ويمكن ترحيل الإجازات المرضية غير المستخدمة لمدة عام واحد . وتخصص الإجازات المرضية أولاً من استحقاقات العام الحالي ثم بعد ذلك من الرصيد المرحل من العام السابق (للوراء أخيراً بصرفه أولاً) . في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ كان متوسط الاستحقاقات غير المستخدمة يومين لكل موظف . وتتوقع المنشأة بدءاً على خبرتها والمتوقع استمرارها لـ ٩٢ عامل لن يحصلوا على أكثر من ٥ أيام إجازة مرضية مدفوعة في ٢٠١٢ ولن يبقى للعامل عمل سيحصلون على متوسط سنة أيام ونصف لكل منهم.

تتوقع المنشأة أن تدفع إثني عشر يوماً إضافية للإجازات المرضية المدفوعة نتيجة للاستحقاقات غير المستخدمة والمنجزة في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ (يوم ونصف لثمانية عمل) . لذا تقوم المنشأة بالاعتراف بالتزام مسلو لإثني عشر يوماً كإجازات مرضية مدفوعة

١٨- لا ترحل حالات الغياب المدفوعة غير التراكمية: فهي تقتضي إذا لم يتم استخدام حق العامل خلال الفترة الحالية بكامله ، وهي لا تغطي حقاً العاملين في نغمة تندية عن الحق غير المستخدم عند ترك المنشأة ، وهذه هي الحالة فشاحنة بالنسبة لمقابل ، الإجازة لمرضية (إلى أحد الذي لا يزيد به الحق أمايق غير المستخدم عن الحق للمستقبل) و إجازة الأمومة أو الأبوة و حالات الغياب المدفوعة أو لخدمة بأمر تكليف أو الخدمة العسكرية ، و لا تعترف للمنشأة بالتزام أو محسوف إلى أن يأتي وقت الغياب ، لأن خدمة العامل لا تزيد مبلغ المزايا.

نظم المشاركة في الأرباح والمكافآت

١٩- يجب على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمدفوعات المشاركة فسي الأرباح و المكافآت بموجب الفقرة ١١٠ وذلك فقط عندما :

(أ) يكون على المنشأة التزام مالي قانوني أو استدلالي لإجراء هذه المدفوعات نتيجة لأحداث سابقة .

(ب) يمكن إجراء تقدير يعتمد عليه للالتزام .

يكون الالتزام قائماً فقط عندما لا يكون للمنشأة بديل فعلي سوى المداد .

٢٠- بموجب بعض نظم المشاركة في الربح (غير بصوب العاملين في الأرباح للمحدد قانوناً) يستلم العاملون حصة في الربح فقط إذا استمروا في خدمة المنشأة لفترة محددة ، وهذه النظم تخلق التزاماً صمناً عندما يقوم العاملون بتقديم الخدمة التي تزيد من المبلغ الذي سيتم دفعه لو أنهم استمروا في الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة ، ويمكن قياس هذه الالتزامات الضمنية لاحتمال ترك بعض العاملين الخدمة بدون استلام دفعات المشاركة في الربح .

مثال يوضح الفترة ' ٢٠١٠
يطلب نظام للمشاركة في الربح أن تقوم المنشأة بدفع نسبة محددة من صافي ربحها لمستوى العاملين الذين يستمرون في عملهم على مدى السنة ، و إذا لم يترك العاملون لعمل خلال السنة سيكون إجمالي دفعات المشاركة في الربح للسنة ٣% من صافي الربح ، وتقدر المنشأة أن معدل دوران العاملين سيخفض الدفعات إلى ٢.٥% من صافي الربح . تعترف المنشأة بالتزام و مصروف مقداره ٢.٥% من صافي الربح .

٢١- قد لا يكون على المنشأة التزام قانوني لدفع مكافأة ، و برغم ذلك في بعض الحالات تمارس المنشأة دفع المكافآت ، و في هذه الحالات يكون على المنشأة التزام ضمني لأنه لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلي سوى دفع المكافأة ، و يقاس الالتزام بالضمني بعد الأخذ في الاعتبار إمكانية قيام بعض العاملين بترك المنشأة بدون استلام مكافأة .

٢٢- تستطيع المنشأة إجراء تقدير يعتمد عليه لالتزامها القانوني أو الضمني بموجب خطة للمشاركة في الربح أو للمكافأة ، وذلك فقط :

- (أ) عندما تحتوي الأحكام الرئيسية للنظام على صيغة لتحديد مبلغ المزايا.
- أو (ب) عندما تحدد المنشأة المبلغ التي سيتم دفعها قبل اعتماد القوائم المالية لإصدارها .
- أو (ج) عندما تعطى الخبرة السابقة لألة واضحة على مبلغ الالتزام الضمني للمنشأة .

٢٣- فيما عدا نصيب العاملين في الأرباح و المقرر قانوناً ، ينشأ الالتزام بموجب نظام المشاركة في الربح والمكافآت من خدمة العاملين وليس من معاملات مع أصحاب المنشأة ، و بناءً على ذلك تعترف المنشأة بتكلفة نظام للمشاركة في الربح و المكافآت ليس كتوزيع لصافي الربح ولكن كمصروف .

٢٤- إذا لم تكن دفعات المشتركة في الربع و لمكافأت مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة فإن هذه الدفعات تبوب كمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل (راجع الفقرات من "١٢٦" إلى "١٣١") .

الإقصاح

٢٥- بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إقصاحات محددة بشأن مزايا العاملين قصيرة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة المصرية الأخرى إجراء إقصاحات ، فعلى سبيل المثال يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) " الإقصاح عن الأطراف ذوي علاقة " الإقصاح عن معلومات خاصة بمزايا العاملين لكبار موظفي الإدارة ، ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية " وجوب إقصاح 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 يلي على سبيل لمثال :

(أ) مزايا التقاعد مثل تمحيطات.

و (ب) المزايا الأخرى بعد لإنهاء الخدمة مثل التأمين على الحياة بعد إنتهاء الخدمة و الرعاية الطبية بعد إنتهاء الخدمة .

تعرف الترتيبات التي 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 الاقتصادي للنظم كما هو مأخوذ من أحكامه و شروطه الرئيسية .

٢٨ يقتصر الالتزام القانوني أو الضمني للمنشأة على المبلغ الذي توافق على الاشتراك به في الصندوق ، وهكذا يتم تحديد مبلغ المزايا لما بعد انتهاء الخدمة الذي يستلمه العامل بمقتدر مبلغ الاشتراكات التي تدفعها المنشأة (ومن المحتمل كذلك العمل) فنظام مزايا بعد إنتهاء الخدمة أو إلى شركة قاتمين ، بالإضافة إلى العوائد على الاستثمارات الناجمة من الاشتراكات.

وتبعاً لذلك تقع المخاطر الاكتوارية (أن تكون للمزايا أقل مما هو متوقع) و
مخاطر الاستثمار (أن تكون الأصول المستثمرة غير كافية لمواجهة المزايا
المتوقعة) على العمل.

٢٩- من الأمثلة على الحالات التي لا يقتصر فيها التزام المنشأة على المبلغ الذي توافق على
الاشتراك به في الصندوق عندما يكون على المنشأة التزام قانوني أو ضمني 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 مزايا.

أو (ب) ضمان إما بشكل غير مباشر من خلال نظام أو بشكل مباشر لمالك محدد على
الاشتراكات.

أو (ج) الأعمال غير الرسمية التي ينشأ عنها التزام ضمني ، فقد ينشأ للزام ضمني
عندما يكون للمنشأة سوابق تاريخية بزيادة مزايا العاملين السابقين لمواجهة
التضخم حتى عندما لا يوجد التزام قانوني لتقييم بذلك .

٣٠- بموجب نظم المزايا المحددة :

(أ) تلزم المنشأة بتقديم للمزايا المتفق عليها للعاملين الحاليين و السابقين .

و(ب) تقع المخاطر الاكتوارية (أن تزيد تكلفة المزايا عما هو متوقع) و مخاطر
الاستثمار في جودها على المنشأة ، و إذا كانت خصائص الاكتوارية أو
الاستثمارية أسوأ مما كان متوقعاً فقد يتد زيادة للزام المنشأة .

٣١- توضح الفقرات من ٣٢ إلى ٤٩ أبعاد الفرق بين نظم الاشتراك المحدد و نظم المزايا
المحددة في سياق نظم أصحاب العمل المتعددين و خطط الدولة و المزايا الموزعة عليها

نظم أصحاب العمل المتعددين

٣٢- على المنشأة تبويب نظم أصحاب العمل المتعددين على أنه نظام اشتراك محدد أو نظام
مزايا محددة بموجب أحكام النظام (بما في ذلك أي التزام ضمني 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 في التزم المزايا المحددة و أصول النظام و التكلفة المتعلقة بالنظام بنفس الطريقة المستخدمة في أية نظم مزايا محددة أخرى.

و (ب) الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرات من '١٣٥' إلى '١٤٨' (باستثناء الفقرة ١٤٨ (د))

٣٤- عندما لا تتوفر معلومات كافية لاستعمال محاسبة المزايا المحددة فيما يخص نظام أصحاب العمل المتعدين فعلي 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 يلي مثال على خطة مزايا محددة لأصحاب عمل متعدين حيث :

(أ) يتم تمويل نظام على أساس نفقات مفسطة بحيث : تعدد الاشتراكات عند مستوى يتوقع أن يكون كافياً لدفع المزايا التي تستحق في نفس الفترة ، ويتم دفع المزايا المستقبلية التي تم الحصول عليها خلال الفترة التالية من الاشتراكات المستقبلية .

(ب) يتم تحديد مزايا العاملين حسب طول مدة خدمتهم ، و لا يوجد لدى المنشآت لمشاركة وسائل فعلية للإسحاب من النظام بدون دفع اشتراك المزايا التي يحصل عليها العاملون حتى تاريخ الانسحاب . ومثل هذا النظام يخلق مخاطرة لكتوارية للمنشأة : إذا كانت التكلفة النهائية للمزايا التي تم الحصول عليها في تاريخ الميزانية أكثر مما هو متوقع فإنه يجب على المنشأة إما زيادة اشتراكها أو إقناع العاملين بقول تخفيض في المزايا و على ذلك يعرف هذا النظام بأنه نظام مزايا محددة .

٣٦- حينما تتوفر معلومات كافية عن نظام لأصحاب العمل المتعدين لمعرفة على أنه نظام مزايا محددة تقوم المنشأة بإجراء المعالجة المحاسبية لحصتها النسبية في التزم المزايا المحددة و أصول النظام و تكلفة المزايا بعد انتهاء الخدمة المرتبطة مع النظام بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لأي نظام مزايا محددة ، على أنه في بعض الحالات قد لا تكون المنشأة قلرة على تحديد حصتها في المركز المالي و أداء النظام بطريقة يعتمد عليها وكافية للأغراض المحاسبية ، وقد يحدث ذلك :

(أ) إذا عرض النظام المنشآت للمشاركة لمخاطر لكتوارية مرتبطة بالعاملين الحاليين و السابقين للمنشآت الأخرى ، مع ما ينجم عن ذلك من عدم وجود

أساس ثابت و يعتمد عليه لتخصيص الائتم و أصول للنظام و التكلفة لكل منشأة مشاركة في النظام على حد.

أو (ب) إذا لم تتوفر المنشأة إمكانية الوصول إلى المعلومات الخاصة بالنظام التي تلي متطلبات هذا المعيار .

في هذه الحالات تقوم المنشأة بإجراء لمحااسبة للنظام كما لو كان نظام اشترك محدد وتفصح عن معلومات الإضافية التي تتطلبها الفقرة ٦٤٨.

٣٧- من الممكن أن تكون هناك إتفاقية تعاقدية بين نظام أصحاب العمل متعددين والمشاركين فيها تحدد كيف سيتم توزيع لتفويض على المشاركين (أو تمويل العجز) ، وعلى المشارك في نظام أصحاب العمل متعددين مع وجود هذه الإتفاقية التي تفسر النظام كنظام مزايا محددة حسب الفقرة ٣٠. لأن يعترف بالأصل لو الائتم الذي ينجم من الإتفاقية التعاقدية والدخل لو المصروفات المنجم عنها في الأرباح أو الخسائر.

مثال يوضح الفقرة ٣٧

تشارك منشأة في نظام مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين ولا تقوم بإعداد تقييمات للنظام على أساس معيار المحاسبة للمصري (٣٨) ، وهي لذلك تفسر النظام كما لو أنه نظام اشترك محدد ، ويبين تقييماً للتمويل ليس على أساس معيار المحاسبة للمصري (٣٨) عجزاً في النظام مقداره ١٠٠؛ وقد وافق النظام بموجب عقد على جدول للأشتراكات مع أصحاب العمل المشاركين في النظام ينهي العجز على مدى السنوات الخمس التالية ، ويبلغ إجمالي لأشتراكات المنشأة بموجب العقد ٨ مليون .

تعترف المنشأة بالانزاع عن الاشتراكات معتمدة بالقيمة الزمنية للنقد ومصروفات مصلو لذلك في الأرباح أو الخسائر .

٣٨- تتميز نظم أصحاب العمل متعددين عن نظم إدارة لمجموعة ، و نظام إدارة لمجموعة هو مجرد تجميع لنظم أصحاب العمل للفرديين معاً للسماح لأصحاب العمل المشاركين في تجميع أصولهم لأغراض الاستثمار و بالتالي 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 في الحال لمعاملتها بنفس الطريقة مثل أي نظام صاحب عمل مفرد ، ولأن هذه النظم لا تعرض للمنشآت المشاركة للمخاطر الاكتوارية المتعلقة بالمعاملن المساهمين و المساهمين للمنشآت الأخرى ، و تتطلب التعريفات في هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتوزيع

نظام لإدارة المجموعة إما على أنه نظام اشتراك محدد أو نظام مزايا محددة حسب أحكام النظام (بما في ذلك أي التزام ضمني يتعدى الأحكام الرسمية).

٣٩- عند تحديد متى يتم الاعتراف وكيف يقاس الالتزام فانكس عن نصفية نظام مزايا محددة لأصحاب العمل متعددين أو أصحاب المنشأة من مثل هذا النظام ، على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) .

نظم للمزايا المحددة والتي توزع مخاطرها بين منشآت متعددة والتي هي تحت سيطرة واحدة

٤٠- نظم المزايا المحددة التي توزع مخاطرها بين منشآت متعددة والتي هي تحت سيطرة واحدة لا تعتبر نظم لأصحاب عمل متعددين .

٤١- على المنشأة التي تشارك في مثل هذه النظم للحصول على معلومات حول للنظم ككل مقس حسب محور المحاسبة المصري رقم (٢٨) على أساس الإقرارات التي تنطبق على النظام ككل ، وإذا كانت هناك اتفاقية تعاقبية أو سياسة مبنية لتضمن صافي تكلفة للمزايا المحددة للنظام ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) على منشآت المجموعة كل على حده فإن على المنشأة الاعتراف في قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة بصافي تكلفة النظام المحدد الذي تم تحميله ، وإذا لم تكن هناك مثل هذه الاتفاقية أو السياسة فبجب الاعتراف بصافي التكلفة المحددة في قوائم المالية المستقلة أو المنفردة للمنشأة المجموعة التي هي قانوناً صاحب العمل لتكفيل للنظام ، وعلى المنشآت الأخرى بالمجموعة الاعتراف في قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة بتكلفة مساوية لمساهمتها المستحقة لدفع عن الفترة .

٤٢- أن المشاركة في مثل هذا النظام هي معاملة طرف ذي علاقة لكل منشأة في المجموعة على حده ، ولذلك يجب على المنشأة الانصاح في قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ١٤٩' .

نظم الدولة

٤٣- على المنشأة إجراء محاسبة لنظام الدولة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لنظام أصحاب عمل متعددين (راجع الفقرات من ٣٢' إلى ٣٩')

٤٤- يتم وضع نظم للدولة بموجب التشريع لتغطية كافة المنشآت وقوم بتشغيلها الحكومة أو جهة أخرى ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة المعدة للقوائم ، و توفر بعض النظم التي وضعتها المنشأة مزايا إجبارية تحمل محل للمزايا التي يتم خلافاً لذلك تطبيقها بموجب نظام الدولة و مزايا اختيارية إضافية، وهذه النظم لا تعتبر نظم دولة .

٤٥- تتصف نظم الدولة بأنها ميزة محددة أو اشتراك محدد مفاء على التزام المنشأة بموجب النظام ، ويتم تمويل الحد من نظم الدولة على أساس الدفعات المقسمة و تعدد الاشتراكات عند مستوى يتوقع أن يكون كافياً لدفع المزايا المطلوبة التي تستحق في نفس الفترة ، و يتم دفع المزايا المستقبلية التي يتم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من الاشتراكات المستقبلية ، ورغم ذلك ففي نظم الدولة لا يوجد على المنشأة التزام قانوني أو ضمني لدفع هذه المبالغ المستقبلية ، فالتمارها للوحد هو دفع الاشتراكات عندما تستحق .

المنافع المؤمن عليها

٤٦- يمكن للمنشأة دفع أقساط تأمين لتمويل نظم مزايا بعد انتهاء الخدمة ، وعلى المنشأة معاملة هذا النظام على أنه نظم اشتراكات محددة (لا إذا كانت المنشأة ستشتمل التزاماً قانونياً أو ضمناً) (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال النظام) :

(أ) يدفع مزايا العاملين مباشرة تظماً تصحيح مستحقة .

أ و (ب) دفع اشتراكات أخرى إذا كان المؤمن لا يقوم بدفع كافة مزايا العاملين المستقبلية المتعلقة بخدمة العاملين في الفترات الحالية و السابقة .

وإذا تمتعت المنشأة بهذا الالتزام القانوني أو الضمني فإنه يجب على المنشأة معاملة النظام على أنه نظم مزايا محددة .

٤٧- لمزايا المؤمن عليها بموجب عقد تأمين ليست بحاجة لأن يكون لها علاقة مباشرة أو ثقافية مع للترام المنشأة بمزايا العاملين ، وتكون نظم المزايا بعد انتهاء الخدمة التي تشمل على عقود تأمين خاضعة لنفس التمييز بين المحاسبة و التمويل شلها في ذلك شأن نظم للمعولة الأخرى .

٤٨- عندما تقوم المنشأة بتمويل للترام مزايا بعد انتهاء فخدمة بالاشتراك في بوليصة تأمين تحفظ المنشأة بموجبها (إما بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر من خلال انضمام أو من خلال آلية تحديد الأقساط المستقبلية أو من خلال علاقة تمثل طرفاً مع شركة لتأمين) بالترام قانوني أو ضمني فإن دفع الأقساط لا يرقى إلى اشتراكات محددة ، ويتبع ذلك .

(أ) أن تقوم المنشأة بالمحاسبة عن بوليصة التأمين الموهدة على أنها أصل للنظام (راجع لفقرة ٧٠) .

و (ب) أن تقوم المنشأة بالاعتراف بموالت التأمين الأخرى على أنها حقوق تعويضية (إذا كانت ليوالت تتفق مع شروط الواردة بلفقرة ١٠٤) .

٤٩- عندما تكون بوليصة التأمين يلزم مشترك محدد في النظام أو مجموعة مشاركين في النظام ، ولا يوجد على المنشأة التزام قانوني أو ضمني لتغطية أية خسارة من البوليصة، عندئذ لا يكون ذلك للزام على المنشأة لدفع مزايا للعاملين ، ويتحمل المؤمن وحده مسئولية دفع المزايا، و يعتبر دفع الأقساط للثقة بموجب هذه العقود في جوهره نسبية للالتزام مزايا للعاملين و ليس استثماراً لمواجهة الالتزام، و تبعاً لذلك لا يكون للمنشأة أصل أو للزام ، و على ذلك تعامل المنشأة هذه الاشتراكات على أنها دفعت لنظام الاشتراك محدد .

مزايا بعد انتهاء الخدمة : نظم الاشتراك المحدد

٥٠- تعتبر معالجة نظم الاشتراك المحدد سهلة وواضحة لأن التزام المنشأة المحدد للفوائد يتم تحديده حسب المبالغ التي سيتم الاشتراك بها تلك الفترة ، ونعماً لذلك لا تتطلب افتراضات احتمالية لقياس الالتزام أو المصروف و لا يوجد احتمال لأي ربح أو خسارة احتمالية، علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أسس غير منحصر إلا عندما لا تستحق بأكملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العاملون بتقديم خدماتهم .

الاعتراف و للقياس

٥١- عندما يقدم العامل خدمة المنشأة خلال فترة يجب على المنشأة الاعتراف بالاشتراك المستحق الدفع للنظم الاشتراك المحدد مقابل تلك الخدمة :

(أ) على أنه للزاد (مصروف مستحق) بعد خصم أية اشتراكات تم دفعها بالفعل ، وإذا زادت الاشتراكات التي تم دفعها بالفعل عن الاشتراكات المستحقة للخدمة قبل تاريخ الميزانية فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بذلك الزيادة على أنها أصل (مصروف متوقع مقدماً) إلى الحد الذي تؤدي به الدفعة المقومة على سبيل المثال إلى تقليص مدفوعات المستقبلية أو استرداد نفدي .

و (ب) على أنه مصروف إلا إذا نطلب أو سمح معيار محاسبة مصري آخر بإدخال الاشتراك في تكلفة أصل (راجع على سبيل المثال معيار المحاسبة المصري رقم (٢) - المعزوز و معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) - الأصول الثابتة).

٥٢- عندما لا تستحق الاشتراكات في نظام مشترك محدود بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة فإنه يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٨٣.

الإفصاح

٥٣- على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المعترف به كمصروف لنظام الاشتراك المحدد .

٥٤- حسبما يتطلب معيار المحاسبة لمصر رقم (١٥) - الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاشتراكات في نظام مشترك محدد لكبار موظفي الإدارة.

للمزايا بعد انتهاء الخدمة : نظم المزايا المحددة

٥٥- تعتمد محاسبة نظم المزايا المحددة على أساليب معقدة لأنها تتطلب الفرضيات الاكتوارية لقبول الالتزام و كمصروف ، وهناك احتياك بأرباح أو خسائر اكتوارية ، علاوة على ذلك يتم قبول 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 ممونة ، كما يمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئي من خلال دفع اشتراكات من المنشأة ، وفي بعض الأحيان من العاملين ، إلى منشأة أو صندوق منفصل فانوفاً عن المنشأة المدة للقرارات و تدفع مراب العاملين منه ، ولا يعتمد دفع للمزايا المعمولة عندما تصبح مستحقة فقط على المركز المالي و أداء الاستمرار للصندوق ولكن كذلك على فترة للمنشأة (و ربحيتها) على تسيير أي صير في أصول الصندوق ، وعلى ذلك فإن المنشأة تقوم في دفع الأمر بالتعهد بالمخاطر الاكتوارية و الاستثمارية المرتبطة بالنظام ، وتبعاً لذلك لا يكون لمصروف المعترف به لنظام مزايا محددة مسلياً بالضرورة لمبلغ الاشتراك المستحق للفترة .

٥٧- تشمل محاسبة المنشأة لنظم المزايا المحددة الخطوات التالية :

(أ) تحديد للعجز أو الفائض عن طريق :

(١) استخدام الأساليب الاكتوارية لإجراء تقدير يعتمد عليه لمبلغ المزايا المكتسبة للعاملين مقابل خدماتهم في الفترات الحالية و السابقة (راجع الفقرات من ٦٧ إلى ٦٩) ، وهذا يتطلب أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار الميزة التي تعود للفترات

للحالية والسابقة (راجع الفقرات من ٧٠٠ إلى ٧١٠) و عمل بتدبيرات (اقتراضات ائتمانية) بشأن قمتيريات الديموغرافية (مثل معدل دوران العاملين ونسبة الوفيات) و المتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقلة على الممتلكات و التكاليف قطعية) التي ستؤثر على تكلفة المعيزة (راجع الفقرات من ٧٥٠ إلى ٧٩٨).

(٢) خصص تلك المعيزة من أجل تحديد القيمة الحالية للالتزام للمزايا المحددة و تكلفة الخدمة الحالية (راجع الفقرات من ٦٧٠ إلى ٦٩٠ ومن ٨٣٠ إلى ٨٦٠).
(٣) خصص القيمة العادلة لأي أصول للنظام (راجع فقرات من ١١٣٠ إلى ١١٥٠) من القيمة الحالية للالتزام للمزايا المحددة .

(ب) تحديد قيمة صافي التزام (أصل) المزايا المحددة باستخدام العذر أو تفاوض لدى تم تحديده في (أ) بعد تحيئه بأي أثر تعدد عدم تجاوز سلفي أصل المزايا المحددة بقيمة سقف الأصل (راجع للفرقة ٦٤٠).

(ج) تحديد لمبلغ للتي سيتم الاعتراف بها في الأرباح أو للخسائر :

(١) تكلفة لخدمة الحالية (راجع فقرات من ٧٠٠ إلى ٧٤٠).

(٢) أية تكلفة عن خدمات السابقة والمكاسب والخسائر من التسويات (راجع الفقرات من ٩٩٠ إلى ١١٢٠) .

(٣) صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة (راجع فقرات من ١٢٤٠ إلى ١٢٦٠)

(د) تحديد (عامة ليس صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة والتي سيتم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر والمتضمنة :

(١) مكاسب والخسائر الائتمانية (راجع الفقرتين ١٢٨٠ و ١٢٩٠).

(٢) العائد على أصول النظام بعد خصم المبالغ التي تضمنها صافي التولد على صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة (راجع للفرقة ١٣٠٠).

(٣) أي تغيير في تأثير سقف الأصل (راجع للفرقة ٦٤٠) بعد خصم المبالغ التي تضمنها صافي التوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة .

و عندما يوجد لدى المنشأة أكثر من نظام للمزايا المحددة تقوم المنشأة بتطبيق هذه الإجراءات لكل نظام ذي أهمية بشكل منفصل .

٥٨- على المنشأة تحديد القيمة الحالية للالتزامات المزاي المحددة و القيمة العادلة لأية أصول للفظاء بالنظام كامل بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في القوائم المالية بصورة جوهرية عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ نهاية الفترة المالية.

٥٩- يشجع هذا المعيار ولكنه لا يتطلب مشاركة خبير لكتواري مؤهل في قياس كافة الالتزامات الجوهرية لمزاي بعد انتهاء الخدمة، و لأغراض عملية يمكن للمنشأة أن تطلب من خبير لكتواري مؤهل إجراء تقييم مفصل للالتزام قبل تاريخ نهاية الفترة المالية، ورغم ذلك يتم تحديث نتائج التقسيم لأية معنات جوهرية و للتعريفات الجوهرية الأخرى في الظروف (بما في ذلك التعريفات في أسواق قسوق و أسرار الفائدة) حتى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٦٠- في بعض الحالات قد توفر لتقديرات و المعدلات و الأساليب الحسابية المختصرة مبلغ تقريبية يعتمد عليها للحسابات المفصلة للموضحة في هذا المعيار .

محاسبة الالتزام للضمني

٦١- على المنشأة حساب التزاماتها القانوني ليس فقط بموجب الأحكام الرسمية لنظام مزاي محددة ولكن كذلك أي التزام ضمنى ينشأ من الأمور غير الرسمية المتعارف عليها بالمنشأة . وينشأ عن الأعراف غير الرسمية التزام ضمنى حيث لا يوجد أمام المنشأة بديل فطري سوى دفع مزاي العاملين . والممثل على الالتزام الضمني هو عندما بسبب تغير الأعراف غير الرسمية للمنشأة ضرراً غير مقبول لعلاقتها مع العاملين.

٦٢- قد تسمح الأحكام الرسمية لنظام مزاي محددة للمنشأة بأن تقوم بإنهاء التزامها الناتج من لنظام ، ورغم ذلك يكون عادة من الصعب بالنسبة للمنشأة إنهاء نظام إذا تراءت الاحتفاظ بالعاملين، وعلى ذلك و في ظل عدم وجود أدلة على عكس ذلك فتعرض محاسبة لمزاي بعد انتهاء الخدمة أن المنشأة التي تتعهد حالياً بهذه لمزاي مستمر في القيام بذلك على مدى العمر لوظيفي لمتبقى للعاملين.

قائمة المركز المالي

٦٣- على المنشأة أن تعترف بقرام (أصل) صافي المزاي المحددة في قائمة مركزها المالي .

٦٤- عندما يكون للمنشأة فائض في نظام المزاي المحددة فعلها قياس صافي أصل المزاي المحددة بأي معاً يلي ليهما ككل :

(أ) الفائض في نظام المزاي المحددة.

و(ب) سقف الأصل يستخدم سعر الخصم كما هو مبين في فقرة "٨٣" .

٢٥- قد يلحق أصل حين يتم بشكل مفرط تمويل نظام مزايا محددة أو في حالات معينة حين يتم الاعتراف بالأرباح الاكتورية ، و في هذه الحالات تعترف المنشأة بالأصل بسبب ما يلي :

(أ) لأن المنشأة تسيطر على مورد و هو القدرة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية .

و(ب) لأن تلك السيطرة نتيجة لأحداث سابقة (اشتراكات دفعتها المنشأة و خدمت قمتها للعاملون).

و (ج) لأن المنافع الاقتصادية للمستقبلية تتوفر للمنشأة على شكل تخفيض في الاشتراكات المستقبلية لم يسترداد نقدي إما بشكل مباشر للمنشأة أو بشكل غير مباشر للنظم أخرى تعاني من العجز .

الاعتراف والقياس : القيمة الحالية للالتزامات المزايا المحددة و تكلفة الخدمة الحالية

٢٦- قد تتأثر التكلفة النهائية لنظام المزايا المحددة بعدة مخيرات مثل المرتببات النهائية ومعدل دوران العاملين و طوفاك وتجاهات التكلفة الطويلة ، وبالنسبة لنظام ممول: تتأثر تلك التكلفة بأرباح استثمار أصول النظام ، و تعتبر التكلفة النهائية للنقطة غير مؤكدة ، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكيد هذا على مدى فترة طويلة من الوقت ، وقياس القيمة الحالية للالتزامات مزايا بعد نهاية الخدمة و تكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك من الضروري القيام بما يلي :

(أ) تطبيق أسلوب تقييم اكتوري (راجع الفقرات من "٦٧" إلى "٦٩").

(ب) تحميل فموزة فقرات الخدمة (راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٤")

(ج) عمل افتراضات لكتورية (راجع الفقرات من "٧٥" إلى "٩٨").

أسلوب التقييم الاكتوري

٢٧- على المنشأة استخدام طريقة الوحدة الإضافية المقدرة (*The Projected Unit Credit Method*) لتحديد القيمة الحالية للالتزامات المزايا المحددة الخاصة بها وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك . تكلفة الخدمة السابقة إذا تطبق تلك.

٩٨- في طريقة الوحدة الإضافية المقدرة (أحياناً تعرف بأسلوب الميزة) لصنخقة مقسمة على الخدمة أو بأسلوب الميزة / سنوات قادمة) ترى أن كل فترة خدمة تسبب في نشوء

وحدة إضافية من الميزة المستحقة (راجع الفقرات من ٧٠" إلى ٧٤") و تقسيم كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الالتزام النهائي (راجع الفقرات من ٧٥" إلى ٩٨").

مثال يوضح الفقرة ٦٨

تستحق ميزة على شكل مبلغ مقطوع عند انتهاء الخدمة و تساوي ١% من المربح النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة ، و مرتب السنة الأولى هو ١٠.٠٠٠ و يفترض أن يزيد بمعدل ٧% (مركب) كل سنة ، وسعر الخصم المسموح هو ١٠% في السنة، وبين الجدول التالي كيف يتزايد الالتزام للعامل الذي يتوقع أن يترك الخدمة في نهاية السنة الخامسة على الفرض عدم وجود تغييرات في الافتراضات الاكتوارية ، و لأفراض السهولة بتجاهل هذا المثال للتعديل الإجمالي اللازم لإظهار احتمال أن يترك العامل الخدمة في تاريخ مبكر أو تأخير لاحق .

سنة	١	٢	٣	٤	٥
الميزة الخاصة لـ:					
- السنوات السابقة	صفر	١٣١	٢٦٢	٢٩٤	٥٢٤
- السنوات الحالية (١% من المربح النهائي)	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١
١%(١٠.٧×١٠٠) مركب لمدة خمس سنوات					
- السنوات الحالية و السابقة	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤	٦٥٥
الالتزام الأولي	-	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦
الفائدة بمقدار ١٠%	-	٩	٢٠	٣٣	٤٨
تكلفة الخدمة الحالية	٨٩	٩٨	١٠٨	١١٩	١٣١
الالتزام النهائي	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦	٦٥٥
ملاحظة :					
١- الالتزام الأولي هو القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنوات السابقة					
٢- تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنة الحالية					
٣- الالتزام النهائي هو القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنوات الحالية و السابقة					

٦٩- تقوم المنشأة بخصم التزامات المزايا ما بعد انتهاء للخدمة بكاملها حتى ولو استحق جزء من الالتزامات خلال (١٢) شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية .

تحميل الميزة لفترات للخدمة

٧٠- عند تحديد القيمة الحالية للالتزامات المزايا المحددة للمنشأة و تكلفة الخدمة الحالية المتوقعة بها ، وتحديد تكلفة الخدمة السابقة إذا انطبق ذلك ، على المنشأة تحميل الميزة لفترات الخدمة بموجب صيغة نظام الميزة ، على أنه إذا كانت خدمة العامل في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى ميزة أعلى بشكل جوهري من السنوات السابقة فإنه يجب على المنشأة تحميل الميزة على أساس التقسط الثلاثي ، وذلك فائدة من :

(أ) التاريخ الذي يؤدي فيه خدمة للعامل لأول مرة إلى مبلغ مزايا بموجب النظام (سواء كانت المزايا مشروطة بمزيد من الخدمة أم لا) ، وذلك حتى

(ب) التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من الخدمة للعامل إلى مزيد من مبلغ هام و مؤثر للمزايا بموجب النظام . هذا الزيادة الأخرى في المرتب .

٧١- تتطلب طريقة الوحدة الإضافية لفائدة أن تقوم بالمنشأة بتحميل الميزة لفترة للحالية (من أجل تحديد تكلفة الخدمة الحالية) و لفترات لعلمية و السابقة (من أجل تحديد القيمة الحالية للالتزامات المزايا المحددة) ، وتقوم المنشأة بتحميل الفائدة على لفترات التي يشاء فيها الالتزام لتقسيم مزايا بعد انتهاء الخدمة ، وينشأ ذلك الالتزام عندما يقوم العاملون بتقديم الخدمات مقابل مزايا بعد انتهاء للخدمة و التي تتوقع المنشأة أن تدفعها في الفترات المالية المستقبلية ، وتسمح الأساليب الاكتوارية للمنشأة بقياس تلك الالتزام بدرجة يعتمد عليها لتبرير الاختلاف بالالتزام .

لمثلة توضيح لفقرة ٧١

(١) يخدم نظام مزايا محددة ميزة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠ يستحق الدفع عند التقاعد لكن سنة من سنوات الخدمة .

نحصل ميزة مقدراها ١٠٠ لكل سنة . وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ ، و القيمة الحالية للالتزام للمزايا المحددة هي القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ مضروبة في عدد سنوات للخدمة حتى تاريخ نهاية الفترة المالية .

إذا كانت الميزة مستحقة الدفع فوراً عندما يترك العامل المنشأة فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للالتزام المزايا المحددة تعكس التاريخ الذي يتوقع فيه أن يترك العامل

الخدمة . ويذهب تأثير التخصيم وهي أقل من المبلغ التي كانت ستحدد لو أن العامل ترك الخدمة في تاريخ نهاية فترة لعمالية.

(٢) يتم النظام معاشاً شهرياً مقداره ٠,٢% من المرتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة ، ويستحق المعاش الدفع من عمر ٦٥.

الميزة المسبوبة للخدمة الحالية في تاريخ التقاعد المتوقع لمعاش شهري مقداره ٠,٢% من المرتب النهائي المقرر المستحق لنوع ابتداء من تاريخ التقاعد المتوقع حتى تاريخ الوفاة المتوقع تحمل كل سنة من سنوات الخدمة . وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لتلك الميزة . والقيمة الحالية للأفراد المزايا المسبوبة هي القيمة الحالية للمعاش الشهري البالغة ٠,٢% من المرتب النهائي مصروباً في سنوات الخدمة حتى تاريخ نهاية الفترة لعمالية . ويتم تخصيص تكلفة الخدمة الحالية و القيمة الحالية للتزام المزايا المسبوبة لأن المعاش التقاعد تبدأ عند عمر ٦٥ سنة .

٧٢- تنشأ عن خدمة العامل التزام بموجب نظام مزايا محددة حتى ولو كانت فمزاليا مشروطة بالتوظيف للمستقبلي (بمعنى آخر أنها غير مكتسبة) ، و تنشأ عن خدمة العامل قبل تاريخ الاستحقاق للالتزام ضمني لأنه يتم في تاريخ كل ميزانية لاحق تخفيض مبلغ الخدمة للمستقبلية التي يجب على العامل تقديمها قبل أن يصبح مستحقاً للميزة ، وعند قياس المنشأة لالتزامها بالمزايا المحددة فإنها تأخذ في الاعتبار لاحتمال عدم تلبية بعض العاملين لأية متطلبات استحقاق ، وبالمثل بالرغم من أن مزايا معينة بعد انتهاء الخدمة ، مثالي تلك المزايا الضمنية بعد انتهاء الخدمة تصبح مسنحة فقط إذا وقع حدث محدد عند إنهاء خدمة العامل فإنه ينشأ التزام عندما يقوم العامل بتقديم الخدمة التي توفر الاستحقاق للميزة إذا وقع للحدث المحدد ، و توقع وقوع الحدث لمحدد سيؤثر على قياس الالتزام إلا أنه لا يحدد ما إذا كان الالتزام قلماً .

لمثلة 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 هي كل سنة من السنوات العشر الأولى تعكس تكلفة الخدمة الحالية و القيمة الحالية للالتزام لضمان عدم اكتمال العامل مدة عشر سنوات من الخدمة .

(١) يقوم نظام بدفع ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة باستثناء للخدمة قبل سن ٢٥ ، ويستحق المزايا فوراً .

لا تحمل ميزة للخدمة كل سن ٢٥ لأن الخدمة قبل تلك التاريخ لا تؤدي إلى مزايا (مشروطة أو غير مشروطة) ، و تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة لاحقة .

٧٣- يتزايد الالتزام حتى التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من خدمة العامل إلى مبلغ هام ومؤثر لمزيد من المزايا ، وذلك تحمل الميزة بكاملها للفترة التي تنتهي في ذلك التاريخ أو قبله و تحمل الميزة لكل فترة محاسبية بموجب هيئة نظام المزايا ، على أنه إذا كانت خدمة العاملين في السنوات اللاحقة متزدي إلى مستوى ميزة أعلى بصورة هامة ومؤثرة من السنوات السابقة . تقوم المنشأة بتحميل الميزة على أساس القسط ثابت حتى التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من خدمة العامل إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا ، ويرجع ذلك إلى أن خدمة العامل خلال الفترة بكاملها ستؤدي في النهاية إلى الميزة عند ذلك المستوى الأعلى .

أمثلة توضيح للفترة "٧٣"

يقوم نظام بدفع ميزة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠٠ ويستحق 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 ، وتحمل قيمة تكلفة للخدمة للعالية للسنوات العشر الأولى لتحتمل عدم إكمال العامل عشر سنوات من الخدمة ، و لا تحمل ميزة للسنوات اللاحقة .

يقوم نظام بدفع ميزة نقداً على شكل مبلغ مقطوع مقداره ٢٠٠٠ لجميع العاملين الذين لازالوا في الخدمة عند عمر ٥٥ بعد عشرين سنة من الخدمة أو الذين لازالوا في الخدمة عند عمر ٦٥ بغض النظر عن طول فترة خدمتهم .

بالنسبة للعاملين الذين يلتحقون بالعمل قبل عمر ٣٥ تؤدي الخدمة أولاً إلى مزايا بموجب النظام عند عمر ٣٥ (يمكن للعامل أن يترك للخدمة عند عمر ٣٠ و العودة عند عمر ٣٣ بدون تأثير على مبلغ أو توقيت المزايا) ، وهذه المزايا مشروطة بمزيد من الخدمة ، كذلك لا تؤدي 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 ٤٥ لا تؤدي 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 لعمل التحقق في سن ٥٥ فإن خدمته بعد ١٠ سنوات لن تؤدي إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا ، بالنسبة لهذا العامل تحمل المنشأة ٢٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشرين الأولى . بالنسبة لجميع العاملين تعكس تكلفة الخدمة الحالية و القيمة الحالية للتزام احتمال عدم إكمال العامل فترة الخدمة اللازمة .
(٣) يقوم نظام العلاج للطبي 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 ٤٠% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٤٠% مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشرين الأولى و ١٠% (١٠% مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشرين الثانية ، وتعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة احتمال عدم إكمال للعامل فترة الخدمة 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 علاج للطبي 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 للعامل الخدمة بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة .
تؤدي الخدمة في 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 تؤدي الخدمة لما يزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ جوهري لمزيد من المزايا ، وعلى ذلك تكون الميزة التي تحمل إلى كل سنة من السنوات العشرين الأولى ٢٠% 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 العشرين 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 الذي لكل سنة من سنوات الخدمة تؤثر الزيادات المستقبلية في المرتب على المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام للقائم للخدمة قبل تاريخ الميزانية ، إلا أنها لا تخلق فترة إضافية لذلك :

(أ) لفرض الفقرة ٧٠ (ب) لا تؤدي الزيادات في المرتب إلى مزيد من المزايا بالرغم من أن مبلغ المزايا يعتمد على المرتب النهائي .

و (ب) يكون مبلغ الميزة المخصص لكل فترة هو نسبة ثابتة من المرتب الذي ترتبط به الميزة .

مثال يوضح الفقرة ٧٤

يستحق العاملون ميزة مقدارها ٣% من المرتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة قبل عمر ٥٥ .

نعمل ميزة مقدارها ٣% من المرتب النهائي المقرر لكل سنة حتى عمر ٥٥ ، وهذا هو التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من الخدمة إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا بموجب النظام ، ولا نعمل أية ميزة إلى الخدمة بعد ذلك العمر .

الافتراضات الاكتوارية

٧٥- يجب أن تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة و متسقة مع بعضها .

٧٦- الافتراضات الاكتوارية هي أفضل تقديرات تعدها المنشأة للمتغيرات التي ستحدد تكلفة النهائية للمزايا بعد انتهاء الخدمة ، وتشمل الافتراضات الاكتوارية :

(أ) الافتراضات الديموغرافية بشأن الخصائص المستقبلية للعاملين الحاليين و السابقين (ومن يمولونهم) المستحقين للمزايا ، وتشمل الافتراضات الديموغرافية أموراً مثل :

(١) توقعات انتهاء فترة الخدمة و بعد انتهائها .

و (٢) معدل دوران العاملين و الحجز و التقاعد المبكر .

و (٣) نسبة الأعضاء في النظام مع من يمولونهم الذين يستحقون المزايا .

و (٤) معدلات المطالبات بموجب تنظيم لطبية .

و(ب) الافتراضات المالية التي تتناول بنوداً مثل :

(١) سعر الخصم (راجع الفقرات من ٨٣* إلى ٨٦*) .

و(٢) المربح المستقبلي و مستويات المزايا (راجع الفقرات من ٨٧^٢ إلى ٩٥^٢).

و(٣) في حالة المزايا للعطية ، فتكاليف العطية المستقبلية بما في ذلك و حيث يكون ذلك حلاً تكلفه إدارة للعطيات و دفعات الميزة (راجع الفقرات من ٩٦^٢ إلى ٩٨^٢).

و(٤) الضرب المستحق على النظام على الافتراضات المتعلقة بالخدمة ما قبل تاريخ انتهاء لفترة مالية أو على لمزايا لتأجيل عن هذه الخدمة .

٧٧- تكون الافتراضات الاكتوارية غير منحيزة إذا كانت غير حذرة أو متحفظة بشكل مبالغ فيه .

٧٨- تكون الافتراضات الاكتوارية متفقة مع بعضها البعض إذا كانت تكمّل العلاقة الاقتصادية بين عوامل مثل التضخم و معدلات الزيادة في المرتبات و العائد على أصول للنظام و معدلات الخصم، فعلى سبيل المثال كلفة الافتراضات التي تعتمد على مستوى تضخم معين (مثل الافتراضات الخاصة بأسعار الفائدة و الزيادات في المرتبات و المزايا) في أية فترة مستقبلية معينة تفرض نفس مستوى التضخم في تلك الفترة .

٧٩- تُحدد المنشأة سعر الخصم و الافتراضات المالية الأخرى من الناحية القياسية (القمطية) إلا إذا كانت التغيرات 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 في تاريخ نهاية الفترة المالية للفترة التي سيتم على مداها تسوية الافتراضات .

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 التقويم.

٨٢- من أجل تقدير لتكلفة المزايا تأخذ المنشأة في اعتبارها التغير المتوقع في معدل الوفيات فتقوم على سبيل المثال بتحديث جدول الوفيات النمطية بالتضمن المتوقع في معدل الوفيات.

الافتراضات الاكتوارية : سعر الخصم

٨٢- يجب تحديد السعر المستخدم لخصم التزامات الميزة بعد نهاية الفترة (المعمولة و غير المعمولة) بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ نهاية الفترة المالية على سندات الشركات عالية التصنيف ، أو على عوائد السوق (في تاريخ نهاية الفترة المالية) على السندات الحكومية ، ويجب أن تكون عملة وفترة سندات الشركات أو السندات الحكومية متسقة مع العملة و الفترة المقررة لالتزامات مزاياء بعد انتهاء الخدمة.

٨٤- أحد الافتراضات الاكتوارية التي لها تأثير جوهري هو سعر الخصم ، ويعكس سعر الخصم القيمة الزمنية للنقد ، ولكنه لا يعكس المخاطرة الاكتوارية أو الاستثمارية ، إضافة إلى ذلك لا يعكس سعر الخصم مخاطر الائتمان الخاصة ب المنشأة التي يتحملها دائر المنشأة ، كما أنه لا يعكس مخاطرة احتمال اختلاف الخبرة المستقبلية عن الافتراضات الاكتوارية .

٨٥- يعكس سعر الخصم لتوقيت المقرر لدفعات المزاياء ، ومن ناحية عملية تحقق المنشأة ذلك عادة بتطبيق معدل المتوسط المرجح لسعر خصم معدل يعكس لتوقيت و المبلغ المقربين لدفعات المزاياء و العملة التي سيتم دفع المزاياء بها.

٨٦- في بعض الحالات قد لا توجد سوق واسعة لسندات ذات استحقاق طويل الأجل كاف ليتناسب مع الاستحقاق المقرر لكافة دفعات المزاياء، وفي هذه الحالات تستخدم المنشأة أسعار السوق الجارية للفترة المناسبة لخصم الدفعات ذات الأجل الأقصر و تقدر سعر الخصم للاستحقاقات الأول أجل باستقاج لسعر السوق للجارية حسب منحنى العائد ، ومن غير المحتمل أن يكون إجمالي القيمة الحالية لالتزامات مزاياء محددة حساساً بشكل خاص لسعر الخصم المطبق على جزء المزاياء المستحق الدفع بعد الاستحقاق النهائي لسندات الشركات أو السندات الحكومية المقرونة .

الافتراضات الاكتوارية : تكاليف المرتبات و المزاياء و الرعاية الطبية

٨٧- يتم قياس التزامات المزاياء بعد انتهاء الخدمة على أساس يعكس ما يلي :

(أ) الزيادات المستقبلية المقدرة في المرتبات.

و (ب) المزاياء المذكورة في أحكام النظام (أو الناحية من أي التزام ضمني يتعدى هذه الأحكام) في تاريخ نهاية الفترة المالية.

و (ج) التغييرات المستقبلية المقررة في مستوى أية مزاياء للدولة التي تؤثر على المزاياء المستحقة بموجب خطة مزاياء محددة وذلك فقط عند حدوث أي من الآتي :

(٦) إذا تمت هذه التغييرات قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

أو (٧) إذا كانت المبيعات التاريخية أو أية أدلة أخرى يعتمد عليها على أن مزايا الشونة هذه ستتغير بأسلوب يمكن التنبؤ به . مثل أن تتفق مع التغييرات المستقبلية في 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 تكفي لتغطية التكلفة النهائية لتلك المزايا بالنسبة للمنشأة .

٨٨-١٣ تطبق الأحكام الرسمية للنظام (أو الالتزام ضمنى بهذه الأحكام) أن تقوم المنشأة بتغيير المزايا في فترات مستقبلية فإن قبيل الالتزام بعكس هذه التغييرات ، وتكون الحالة هكذا على سبيل المثال إذا :

(أ) كل المنشأة تاريخ سابق لزيادة المزايا ، على سبيل المثال لتخفيف تسير للتصميم و لا توجد دلالة على أن هذه الأعراف ستتغير في المستقبل .

أو (ب) تم الاعتراف بالأرباح الاكتوارية في تعاقب في فترات مالية ، ووجب على المنشأة لها بناء على الأحكام الرسمية للنظام (أو التزام ضمنى بتحدى هذه الأحكام) أو تشريع استخدام أي فائض في النظام لمنفعة المشاركين في النظام (راجع الفقرة ١٠٨٠ (ج)) .

أو (ج) تختلف المزايا كرد قبل الأداء المستهدف أو سمات أخرى . فمثلاً قد تنص شروط النظام على أنه سينفع مزايا مخفضة أو قد تتطلب اشتراكات إضافية من العاملين في حالة كانت أصول النظام غير كافية . ويعكس قبيل الالتزام لخصل تغيير لتأخير الأداء المستهدف أو السمات الأخرى.

٨٩-٢ لا تعكس الافتراضات الاكتوارية للتغيرات المستقبلية في المزايا التي هي ليست واردة في لشروط الرسمية للنظام (أو التزاماً ضمنياً) في تاريخ نهاية الفترة المالية ، مثل هذه التغيرات ينتج عنها :

(أ) تكلفة الخدمة السابقة إلى المدى الذي تتغير به مزايا الخدمة قبل التغيير .

و (ب) تكلفة الخدمة الحالية لفترات بعد التغيير إلى المدى الذي تتغير به مزايا للخدمة بعد للتغيير .

٩٠- تأخذ تغييرات الزيادات المستقبلية في المرتبات في الاعتبار لتخفيف و الأكتمية والفرقيات والعوامل الأخرى ذات صلة مثل العرض و الطلب في سوق التوظيف .

٩١- تُحدد بعض أنظمة المزايا المحددة الاشتراكات المطلوبة من المنشأة نفسها . وتأخذ لتكلفة النهائية للمزايا في الحسبان أثر ذلك في تحديد للاشتراكات . ويحسب تأثير هذا لتحديد خلال أي من الأعصار التالية أيهما أقصر :

(أ) العمر المقدر للمنشأة.

و(ب) العمر المقدر للنظام.

٩٢- تتطلب بعض نظم لمزايا المحددة من العاملين أو أطراف ثالثة للمساهمة في تكاليف النظام . ونخفض مساهمات العاملين من تكاليف المزايا بالنسبة للمنشأة . وتظهر المنشأة فيما إذا كانت مساهمات الأطراف الثالثة تخفض من تكاليف المزايا بالنسبة للمنشأة ، أو تكون عبء عن حقوق تعويض كما هو موضح في الفقرة '١١٦' . وتكون مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة إما مبنية في البنود الرسمية للنظام (أو تنشأ من التزام حكسي يتجاوز نطلق تلك البنود) أو تكون اختيارية . وتخفض المساهمات الاختيارية للعاملين أو الأطراف الثالثة من تكلفة الخدمة عند دفع هذه المساهمات في النظام .

٩٣- تؤدي مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة للوردة في البنود الرسمية للنظام إلى تخفيض تكلفة الخدمة (إذا كانت مرتبطة بالخدمة) أو تخفيض قيمة (عادة قياس مساهمات التزام (أصل) المزايا المحددة (مثلاً إذا كانت المساهمات مطلوبة لتقليل العجز الناشئ من الخسائر في أصول النظام أو للخسائر الاكتوارية) . وتنسب مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة لهم بمتعلق بالخدمة إلى فترات تقديم للخدمة كمزايا بالسلب وفقاً للفقرة ٧٠٠ (أ) بنسب مساهمات المزايا وفقاً لتلك الفقرة) .

٩٤- ينتج عن التغييرات في مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة فيما يتعلق بتقديم الخدمات :

إما (أ) تكلفة للخدمة الحالية والسابقة (في حال لم تكن التغييرات في مساهمات العاملين واردة في البنود الرسمية للنظام و لا تنشأ عن التزام حكسي) .

أو (ب) أرباح أو خسائر اكتوارية (إذا كانت التغييرات في مساهمات العاملين واردة في البنود الرسمية للنظام أو تنشأ عن التزام حكسي) .

٩٥- بعض المزايا بعد انتهاء الخدمة مرتبطة بمشغرات مثل مستوى مزايا التقاعد للدولة أو
لخدمة الطبية للدولة ، ويعكس ليس المزايا الفضل تقدير تلك المشغرات بناء على
البيانات التاريخية والأدلة الأخرى التي يعتمد عليها.

٩٦- يجب أن تأخذ الافتراضات الخاصة بالخدمة الطبية في الاعتبار التغييرات المستقبلية
المقدرة في تكلفة الخدمات الطبية الناجمة عن كل من التضخم و التغييرات المحددة في
التكاليف الطبية .

٩٧- يتطلب قياس المزايا الطبية بعد انتهاء الخدمة افتراضات بشأن مستوى و تكرار
المضايقات المستقبلية وتكلفة تلبية هذه المطالبات ، وتقوم المنشأة بتقدير التكاليف الطبية
المستقبلية بناء على البيانات التاريخية الخاصة بالخبرة الذاتية للمنشأة مريده - حيث
يكون ذلك ضرورياً - بالبيانات التاريخية من المنشآت الأخرى و شركات التأمين و
شركات الخدمة الطبية و مصادر الأخرى ، وتأخذ التقديرات المستقبلية للخدمات الطبية
في الاعتبار أثر التقدم التقني و التغييرات في استخدام الرعاية الصحية أو لمعط تقديمها
و التغييرات في الوضع الصحي المشاركين في النظام .

٩٨- أن مستوى وتكرار المطالبات له حساسية بشكل خاص للعمر والحالة الصحية وجنس
عاملين (ومن يعولونهم)، وقد يكون له حساسية لعوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي،
ولذلك يتم تعديل بيانات التاريخية إلى الحد الذي يختلف فيه المزيج الديموغرافي
للسكان عن مزيج السكان المستخدم كأسس لبيانات التاريخية، ويتم كذلك تعديلها حيث
توجد أدلة يعتمد عليها في أن الاتجاهات التاريخية لن تستمر .

تكلفة الخدمة السابقة وأرباح أو خسائر للتسوية

٩٩- قبل تحديد تكلفة الخدمة السابقة أو أرباح أو خسائر للتسوية ، تعدد المنشأة قياس
مطلبي قترام (أصل) المزايا المحددة باستخدام القيمة المعادلة الحالية لأصول النظام
والافتراضات الاكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة السوقية الحالية وأسعار
السوق الحالية الأخرى) فهي تعكس المزايا المقدمة وفقاً للنظام قبل تعديله أو
تقليصه أو تسويته .

١٠٠- لا تحتاج المنشأة إلى التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تعديل للنظام وتكلفة
الخدمة السابقة الناتجة عن التقليص رأرباح أو خسائر في التسوية في حال حدوث تلك
المعاملات جتياً على جنب - وفي بعض الحالات ، يحدث تعديل للنظام قبل التسوية ،
مثلاً عندما تغير المنشأة المزايا وفقاً للنظام وتقوم بتسوية المزايا المعقدة في وقت
لاحق - وفي تلك الحالات ، تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة المبقة قبل حصول أية
لأرباح أو خسائر من التسوية .

١٠١- تحدث التسوية حتماً إلى جذب مع عملية تعديل وتقليص للنظام في حال تم إنهاء النظام وكانت نتيجة 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 الخيار في القيمة الحالية للالتزام المزايا المحددة الناتج عن تعديل أو تقليص للنظام .

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 هيكلة ذات العلاقة (راجع معيار المحاسبة للمصري رقم (٢٨) أو مزايا نهاية الخدمة (راجع الفقرة ١٩٥') .

١٠٤- يحدث تعديل لنظام عندما تقدم المنشأة أو سحب نظام للمنافع المحددة أو تخير المزايا مستحقة الدفع وفقاً لنظام المزايا المحددة القائم .

١٠٥- يحدث التقليص عندما تخضع المنشأة بشكل كبير من عدد العاملين الذين يغطيهم النظام . وقد تنشأ عمليات التقليص من حدث عارض ، مثل إغلاق مصنع ما أو إيقاف عملية معينة - وإنهاء أو تطبيق خطة معينة .

١٠٦- قد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (عندما يتم تقديم المزايا أو تخييرها بحيث ترتفع القيمة الحالية للالتزام المزايا المحددة) أو سلبية (عندما يتم سحب المزايا أو تخييرها بحيث تنخفض قيمة الحالية للالتزام لمزايا المحددة) .

١٠٧- عندما تقوم المنشأة بتخفيض مزايا معينة مستحقة بموجب نظام مزايا محددة قائمة، وفي نفس الوقت تزيد للمنافع الأخرى للمستحقة بموجب النظام لنفس العاملين فإن المنشأة تعمل للتغير على أنه التغير للوحيد .

١٠٨- تستأى تكلفة الخدمة السابقة ما يلي:

(أ) لفرق بين زيادات فترية الفعلية والمفترضة سابقاً على الالتزام بفتح مزايا الخدمة للسنوات السابقة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الالتزامات الاكتوارية تسمح بالمرتبات المتوقعة).

و (ب) التقديرات الأقل والأكثر للزيادات المفترضة في المربعات التقاعدية حين يوجد على المنشأة التزام ضمنى لمنع هذه الزيادات (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الافتراضات الاكتوارية تسمح بهذه الزيادات).

و (ج) تقديرات التصديت في المزايا التي تنجم عن الأرباح الاكتوارية التي تم الاعتراف بها في السبق في القوائم المالية إذا لجبرت المنشأة إما من خلال الأحكام الرسمية للنظام (أو لقرلم ضمنى خارج هذه الأحكام) أو تشريع على استخدام أي فائض في النظام لمنفعة المشاركين في النظام حتى ولو لم تمنح بعد للزيادة في الميزة رسمياً (الزيادة الفاجمة في الالتزام هي خسارة لكتلورية وقيست تكلفة خدمة سابقة، راجع لفقرة ٨٥٠(ب)).

و (د) لزيادة في المزايا المكتسبة حينما يستوفي المملكون متطلبات الاستعفاء إراجع لفقرة ٧٢٠) في ظل عدم وجود مزايا جديدة أو محسنة - (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن التكلفة المقدرة للمزايا تد الاعتراف بها على أنها تكلفة خدمة حالية عندما تم تقديم الخدمة).

مكاسب أو خسائر للتصوية

١٠٩- تتاح مكاسب أو خسائر تصوية عن الفرق بين :

(أ) القيمة الحالية للالتزام لمزايا المحددة لدى يتم تسويته ، حسبما يتم تحديدها في تاريخ التصوية .

و(ب) سعر التصوية بما في ذلك أي أصول نظام مفعونة رأى دفعت تقوم بها المنشأة مباشرة فيما يتصل بالتصوية .

١١٠- تعترف المنشأة بمكاسب أو خسائر التصوية لنظام للمزايا المحددة عندما تقع التصوية .

١١١- تقع التصوية عندما تدخل المنشأة في معاملة تلغى جميع الالتزامات القانونية أو للحكومية الإضافية لبعض أو جميع المزايا المقدمة وفقاً للنظام المزايا المحددة (عدا عن دفع المزايا إلى ، أو بالنيابة عن ، العاملين وفقاً لينود للنظام والمشمولة في الافتراضات الاكتوارية) . على سبيل المثال ، يعتبر نقل الالتزامات فهامة لمصاحب العمل مرة واحدة وفقاً للنظام إلى شركة تأمين من خلال شراء بوليصة تأمين هي عملية تصوية ، في حين لا تعتبر عملية تصوية لفهامة ففنية المقترعة وفقاً لنود للنظام والمقدمة إلى المشاركين في النظام مقابل حقوقهم في استلام مزايا ما بعد توظيف المسندة لها عملية تصوية.

١١٢- في بعض الحالات ، يكون لدى المنشأة بوليصة تأمين لتمويل بعض أو جميع مزايا العاملين المتعلقة بخدمة العامل في لفترات الحالية والمستقبلية ، ولا بعد امتلاك تلك البوليصة صلبية نسوية إذا احتفظت المنشأة بالتزام قانوني أو حكومي (راجع الفقرة ٤٣٠) 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 لبروكس التأمين التي لا تعد أصولاً للنظام .

الاعتراف والقياس: أصول النظام

القيمة العادلة لأصول النظام

١١٣- يتم خصم القيمة العادلة لأصول أي نظام من القيمة الحالية عن التزام المزايا المحددة عند تحديد الميز لوفائس .

١١٤- لا تدخل ضمن أصول النظام الاشتراكات غير المنقوعة 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 الموردين والدايتون الآخرون والالتزامات التي تنشأ عن أدوات مالية متبقية.

١١٥- عندما تشمل أصول النظام بوالص تأمين مؤهلة تتوافق بالضغط مع مبلغ وتوقيت بعض أو كل المزايا المستحقة فإن القيمة العادلة لبوالص التأمين تلك تعتبر هي القيمة الحالية للالتزامات ذات الصلة (تخصم لأي تخفيض مطلوب إذ كانت المبلغ المستحقة بموجب بوالص التأمين غير قابلة للاسترداد بالكامل).

التعويضات

١١٦- عندما ، فقط عندما ، يكون من المؤكد فعلياً بأن طرف آخر سوف يعرض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية التزام المزايا المحددة ، يكون على المنشأة :

(أ) الاعتراف بحقها في التعويض كأصل منفصل وتقييم المنشأة الأصل بالقيمة العادلة.

(ب) فصل التغيرات في القيمة لعائلة لحقها في التعويض والاعتراف به بنفس الطريقة المتبعة فيما يخص التغيرات في القيمة العادلة لأصول للنظام (راجع الفقرتين ١٢٤ و ١٢٥) . وقد يتم الاعتراف بمكونات تكلفة المزايا المحددة وفقاً للفقر ١٢٠ مطروحاً منها المبلغ للمتقنة يتغيرت في المبلغ المسجل لحق التعويض .

١١٧- في بعض الأحيان تستطيع المنشأة أن تبحث عن طرف آخر، على سبيل المثال، شركة تأمين لعدد جزء أو جميع النفقات المطلوبة لتغطية التزام مزايا محددة، و تعد بوليص التأمين الموقعة حسب التعريف في الفقرة ٨٠٠ "أ" أصولاً للنظام، وتحاسب المنشأة عن بوليص التأمين للمرحلة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن الأصول الأخرى للنظام و لا تطبق الفقرة ١١٦ (راجع الفقرات من ٤٦ إلى ٤٩ و فقرة ١١٥).

١١٨- عندما تكون بوليصة تأمين غير موقعة فإنها لا تعد ضمن أصول النظام، و تنطبق الفقرة ١١٦ هذه للحالات حيث تعترف المنشأة بحقها في التعويض طبقاً لبوليصة التأمين كأصل منفصل و ليس كالتزام عد تعيد التزام المزايا للمعدة المعترف به. و تتطلب الفقرة ٤٠٠ (ب) أن تقوم المنشأة بالإفصاح في بيان موجز عن الارتباط بين حق التعويض و الالتزام المرتبط بذلك.

١١٩- إذا نشأ حق في التعويض طبقاً لبوليصة تأمين فتطبق تماماً مع قيمة و نوقيت المزايا مستحقة لعدد طبقاً لنظام مزايا محددة فإن القيمة لعائلة لحق التعويض تعتبر للقيمة الحالية للالتزام المرتبط بذلك (ويقض ذلك لأي تعويض يطلب في 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 بنسجها في تكلفة الأصل على النحو التالي :

(أ) تكلفة خدمة (راجع الفقرات من ٩٦ إلى ١١٣) في الأرباح أو الخسائر .

(ب) صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من ١٢٣ إلى ١٢٦ في الأرباح أو الخسائر .

(ج) عملييات إعادة قياس صافي 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 المصري رقم (٢) ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) . وتتضمن أية تكاليف

لمزايا ما بعد إنتهاء الخدمة المثبتة في تكلفة تلك الأصول النسبة الملائمة لمكونات
المفردة في الفقرة "١٢٠" أعلاه .

١٢٢- ينبغي عدم إعادة تويب عمليات إعادة قياس صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة
المعترف بها في الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر في الفترة اللاحقة .

صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة

١٢٣- يحسب صافي اللوات على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة عن طريق ضرب
صافي التزام (أصل) المزايا المحددة بمعدل الخصم الوارد في الفقرة "٨٣" ، حسبما
يتم تحديدهما في بداية الفترة المالية السنوية ، مع الأخذ في الحسبان أي تغييرات في
صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة خلال الفترة نتيجة مدفوعات الاشتراكات
والمزايا.

١٢٤- يمكن أن ينظر إلى صافي فوائد على صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة بأنها
تتضمن على دخل لفائدة على أصول النظام وتكلفة لفائدة على التزام المزايا المحددة
والفائدة على تأثير سقف الأصل المذكور في الفقرة "٦٤".

١٢٥- يكون دخل الفائدة على أصول النظام هو أحد مكونات فائدة 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 فترة نتيجة مدفوعات الاشتراكات
والمزايا . ويتم دمج الفرق بين دخل لفائدة على أصول النظام والعائد على أصول
النظام في إعادة قياس صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة.

١٢٦- تكون لفائدة على تأثير سقف الأصل جزءاً من التغيير الكلي 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 لمبلغ
والتغيير الكلي في تأثير سقف الأصل في إعادة قياس صافي التزام (أصل) للمزايا
المحددة .

إعادة قياس صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة

١٢٧- يتضمن إعادة قياس صافي التزام (أصل) للمزايا المحددة على ما يلي :

(أ) المكاسب أو الخسائر الاكتوارية (راجع الفقرتين "١٢٨" و "١٢٩").

و(ب) المقد على أصول النظام (راجع الفقرة ١٣٠) ، باستثناء المبلغ المثبتة في صافي لفائدة على صافي التزام (لصل) للمزايا المحددة (راجع الفقرة ١٢٥) .

و(ج) أي تغير في تأثير صف الأصل ، باستثناء المبلغ المثبتة في صافي الفائدة على صافي التزام (لصل) المزايا المحددة (راجع الفقرة ١٢٦) .

١٢٨ - نتج المكاسب أو الخسائر الاكتوارية من الارتفاع أو الانخفاض في قيمة لحالية لالتزام المزايا المحددة بسبب التغيرات في الافتراضات الاكتوارية وتعديلات الخبرة . وتتضمن لمبدأ المكاسب والخسائر الاكتوارية على سبيل المثال :

(أ) معدلات مرتفعة أو منخفضة غير متوقعة لدوران العاملين والتقاعد المبكر أو معدل الوفيات أو زيادات في الرواتب والمزايا إذا نصت للبند الرسمية أو للحكمة النظام على زيادات تضخمية في المزايا) أو للتكاليف الطبية .

و(ب) أثر للتغيرات في الافتراضات المتعلقة بخيارات دفع المزايا .

و(ج) أثر التغيرات في تقديرات معدل دوران العاملين مستقبلاً أو التقاعد المبكر أو معدل الوفيات أو زيادات في الرواتب والمزايا (إذا نصت للبند الرسمية أو للحكمة النظام على زيادات تضخمية في المزايا) أو للتكاليف الطبية .

و(د) أثر للتغيرات في معدل الخصم .

١٢٩ - لا تتضمن المكاسب أو الخسائر الاكتوارية للتغيرات في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة بسبب استحداث أو تعديل أو تقليص أو تسوية نظام المزايا المحددة ، أو للتغيرات في المزايا مستحقة لدفع وفقاً لنظام المزايا المحددة . وينتج عن تلك التغيرات تكلفة خدمة سابعة أو مكاسب أو خسائر للتسوية .

١٣٠ - عند تحديد المقد على أصول النظام ، تقتطع المنشأة تكاليف إدراء أصول النظام ولية ضرائب مستحقة لدفع من قبل النظام ذاته ما عدا الضرائب لداخلية في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس التزامات المزايا المحددة (فقرة ٧٦) . ولا تقتطع التكاليف الإدارية الأخرى من المقد على أصول النظام .

العرض

المقاصة

١٣١ - تقوم المنشأة بإجراء مقاصة للأصل للخص بنظام مقبيل الالتزام الخاص بنظام آخر فقط عندما :

(أ) يكون المنشأة حتى قليل للتنفيذ قانوناً لاستخدام قاتل في نظم لتسوية التزامات بموجب نظام آخر.

و (ب) نفوي المنشأة إما تسوية الالتزامات على أساس فصلي أو تحقيق الفاضل في نظام وتسوية التزاماتها بموجب النظام الآخر في نفس الوقت.

١٣٢- بل المفاهيم الخاصة بالمقاصة متشابهة للمفاهيم التي وضعت للأدوات المالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الأدوات المالية: الإفصاح والمرض.

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 للابحاج عن المزايا بعد انتهاء الخدمة.

المكونات للمالية لتكاليف المزايا بعد انتهاء الخدمة

١٣٤- تتطلب لفقرة ١٢٠ من المنشأة الاعتراف بتكلفة الخدمة وصافي فائدة على التزام (أصل) مزايا المحددة في الأرباح أو الخسائر ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة عرض تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة ولهاك المتوقع على (التم) أصول النظام ، ونقوم المنشأة بعرض هذه لمكونات طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١).

الإفصاح

١٣٥- تفصح المنشأة عن معلومات :

(أ) توضح خصائص نظم المزايا المحددة الخاصة بها والمخاطر المرتبطة بها (راجع لفقرة ١٣٩).

و(ب) توضح المبالغ في قوائمها المالية الناشئة عن نظم المزايا المحددة المعاصرة 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 يلي في الاعتبار :

(أ) مستوى التفصيل الضرورية لتلبية متطلبات الإفصاح.

و(ب) مدى التأكيد على كل من المتطلبات المختلفة.

و(ج) مدى النجس أو التفصيل الذي ينبغي أخراؤه.

و(د) ما إذا كان مستخدم قوائم المالية بحاجة إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات لرقمية المصنف عنها.

١٣٧- إذا كانت الإفصاحات المقدمة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار ومعايير المحاسبة المصرية الأخرى توفر كافة 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 للالتزام للمزايا المحددة يتميز طبيعة وخصائص ومخاطر الالتزام . ويمكن لذلك الإفصاح أن يتميز بين :

(أ) المبالغ المستحقة الدفع للأعضاء الفاعلين والأعضاء للموظفين والمتقاعين.

(ب) المزايا المستحقة والمزايا التي تم عمل مستحقات لها إلا أنها ليست مستحقة .

(ج) المزايا المطلوبة والمبالغ المنسوبة إلى الزيادات المستقبلية في المرتبات والمزايا الأخرى .

١٣٨- تقيم المنشأة ما إذا كان ينبغي تفصيل جميع أو بعض الإفصاحات للتفريق بين النظم أو مجموعات النظم التي تتلوى على مخاطر مختلفة بشكل كبير . على سبيل المثال ، قد تقسم المنشأة عمليات الإفصاح عن النظم مبنية واحدة أو أكثر من الخصائص التالية :

(أ) مواقع جغرافية مختلفة.

(ب) خصائص مختلفة مثل نظم التقاعد للمرتبات التلقائية أو نظم التقاعد المرتبات النهائية أو نظم الطبية لما بعد التوظيف.

(ج) بيانات 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 لمراتب الترقية أو النظام القائم على أساس الاشتراكات مع وجود ضمانات) .
 - (٢) وصف للإطار التنظيمي الذي يعمل فيه النظام ، على سبيل المثال مستوى أي متطلبات تمويل في حدها الأدنى و أي تأثير للإطار التنظيمي على النظام مثل سقف الأصل (راجع الفقرة ٦٤٠) .
 - (٣) وصف لأي مسؤوليات أخرى للمنشأة في إدارة النظام ، على سبيل المثال 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 لأي تركيزات كبيرة من المخاطر ، على سبيل المثال ، إذا تم استثمار أصول النظام بشكل رئيسي في فئة واحدة ولمدة من الاستثمارات مثل العقارات ، قد يعرض النظام المنشأة لمخاطر التركيز في سوق العقارات .
- (ج) وصف لأي تحديات وتقليصات وتسويات في النظام .

شرح للمبالغ الواردة في القوائم المالية

١٤٠- تقدم المنشأة - إن أمكن - توضيحاً من الرصيد الائتماني إلى رصيد الأقساط لكل من الآتي :

- (أ) صافي التزام (أصل) المزايا المحددة ، موضحاً تسويات منفصلة لما يلي :
 - (١) أصول النظام .
 - (٢) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة .
 - (٣) تأثير سقف الأصل .
- (ب) أي حقوق تمويلات . ويضمن على المنشأة أيضاً وصف العلاقة بين أي حقوق تمويلات والالتزام ذو العلاقة .

١٤١ - تبين - إن أمكن - شويات ولودة في الفقرة "١٤٠" كل من الآتي :

(أ) تكلفة الخدمة الحالية.

(ب) دخل أو مصروف الفائدة.

(ج) إعادة قياس صافي التزام (أصل) لمزايا محددة ، الذي يبين على نحو ملخص :

(١) العائد على أصول النظام ، باستثناء المبالغ المثبتة في الفائدة في المبدأ (ب).

(٢) الأرباح أو الخسائر الاكتوارية التي تنشأ عن التغيرات في الافتراضات الديموغرافية (راجع الفقرة ٧٦٠(أ)).

(٣) الأرباح أو الخسائر الاكتوارية التي تنشأ عن التغيرات في الافتراضات المالية (راجع الفقرة ٧٦٠(ب)).

(٤) التغيرات في أثر تحديد صافي أصل المزايا محددة بمقتضى الأصل ، باستثناء فمبلغ المثبتة في الفائدة في المبدأ (ب) ، وكذلك ، ينبغي على المنشأة الإقصاص عن كلفة تحديد لها الحد الأعلى للمنفعة 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 تعدد من قبل صاحب العمل والمشاركين في النظام .

(ز) المدفوعات من النظام ، التي تبين على نحو منفصل للمبالغ المدفوعة فيما يتعلق بأي عمليات تسوية .

(ح) آثار عمليات جميع الأعمال أو التصرفات .

١٤٢- تقسم المنشأة بقيمة للعائلة 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 ممول المحلية للمصرى رقم (٤٥) " قياس القيمة لعائلة ") وفئات لا يكون لها تلك الأسعار ، وعلى سبيل المثال ، وبالنظر إلى مستوى الإفصاح الذى نوقش في الفقرة ١٢٦ ، يمكن أن تميز المنشأة بين :

(أ) للتقنية وما في حكمها.

و(ب) أدوات حقوق الملكية (مفصلة حسب نوع الصناعة وحجم الشركة والموقع الجغرفى .. إلخ).

و(ج) أدوات الدين (مفصلة حسب نوع المصدر وجودة الائتمان والموقع الجغرفى ... إلخ).

و(د) عقارات (مفصلة حسب الموقع الجغرفى .. إلخ).

و(هـ) مشتقات (مفصلة حسب نوع المخاطر للكلية في العقد ، على سبيل المثال ، عقود أسعار الفائدة وعقود الصرف الأجنبي وعقود حقوق الملكية وعقود الائتمان والمبادلات طويلة الأجل ... إلخ).

و(و) صناديق الاستثمار (مفصلة حسب نوع الصندوق).

و(ز) الأوراق المالية المضمونة بالأصول (Asset- Backed securities) .

و(ح) الديون المهيكلية .

١٤٣- تنصص المنشأة من القيمة للعائلة للأدوات المالية القابلة للتقلد التي تخص المنشأة والمحتفظ بها كأصول للنظام ، وقيمة للعائلة لأصول للنظام التي تمتلكها المنشأة أو الأصول الأخرى التي تستخدمها المنشأة.

١٤٤- تنصص المنشأة عن الافتراضات الافتراضية الرئيسية المستخدمة لتحديد القيمة الحالية للترام قمايا المحددة (راجع الفقرة ٧١) . ويؤخذ أن يتم هذا الإفصاح بينود مطلقة (مثل النسبة المطلقة وليس فقط كهامش بين نسب 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 للمستقبلية

١٤٥- على المنشأة أن توضح عن :

(أ) تحليل حساسية لكل من الافتراضات الاكتوارية الرئيسية (كما هو موضح عنه وفقاً للفقرة ١٤٤) في نهاية الفترة المالية ، مع بيان كيف يتأثر التزام المزاي المحددة بالتغيرات في الافتراضات الاكتوارية ذات علاقة فني كانت محتملة بشكل معقول في ذلك الوقت .

(ب) الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية المطلوبة في بند (أ) وجود تلك الطرق .

(ج) لتغيرات عن لفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية وأساليب تلك التغيرات .

١٤٦- توضح المنشأة عن وصف لأي استراتيجيات لمطابقة الأصول والالتزامات يستخدمها النظام لو المنشأة ، بما في ذلك استخدام لدخل مسنوي وأساليب أخرى مثل المبدلات طويلة الأجل لإدارة المخاطر .

١٤٧- من أجل تقديم مؤشر حول تأثير نظام المزاي المحددة على التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة توضح المنشأة عن :

(أ) وصف لأي ترتيبات تمويل وسيلة التمويل التي تؤثر على الاشتراكات المستقبلية .

(ب) الاشتراكات المتوقعة في النظام لفترة إعداد القوائم المالية السنوية للتقنية .

(ج) معلومات حول استحقاق لالتزام مزاي المحددة . وتشمل هذه مدة المتوسط المرجح لالتزام المزاي المحددة وقد تشمل معلومات أخرى حول توزيع توقيت دفعات المزاي ، مثل تحليل الاستحقاق لدفعات المزاي .

نظم أصحاب العمل المتعددين

١٤٨- إذا شاركت المنشأة في نظم مزاي محددة لأصحاب عمل متعددين ، فإنها توضح عن :

(أ) وصف ترتيبات التمويل ، بما في ذلك طريقة المستخدمة لتحديد معدل اشتراكات المنشأة وأي متطلبات تمويل في حدها الأدنى .

(ب) وصف لمدى مسؤولية المنشأة تجاه النظام عن الالتزامات الأخرى للمنشآت وفقاً ليدود وشروط نظام لأصحاب العمل المتعددين .

(ج) وصف لأي توزيع متفق عليه تلعبز أو للفائض في :

(١) تصفية النظام .

أو (٢) تسحاب المنشأة من النظام .

(د) إذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن ذلك النظام كما لو كان نظام اشتراكات محددة وفقاً للفقرة "٣٤" ، فإن عليها أن تصحح عن لائى ، 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 فترات المالية السنوية التالية .

(٤) معلومات حول أي عجز أو فائض في النظام قد يؤثر على مبلغ الاشتراكات المستقبلية ، بما في ذلك الأسس المستخدم لتحديد ذلك للعجز أو الفائض و انعكاساته - إن وجدت - على المنشأة.

(٥) إشارة إلى مستوى مشاركة المنشأة في النظام مقارنة مع المنشآت المشاركة الأخرى، وتتضمن الأمثلة على المفاتيح 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 تصحح عن :

(أ) الاتفاقيات التعاقدية أو السياسة المعتمدة لتحصيل صافي تكلفة المزايا المحددة أو حقيقة عدم وجود مثل تلك السياسة .

(ب) سياسة تحديد الاشتراكات التي تدفعها للمنشأة .

(ج) إذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن مخصص صافي تكلفة المزايا المحددة كما هو وارد في الفقرة ٤١٠ ، جميع المعلومات حول النظام ككل التي تتطلبها الفقرات من ١٣٥ إلى ١٤٧ .

(د) إذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن اشتراكات مستحقة لدفع للفترة كما هو وارد في الفقرة ٤١٠ ، 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 للفقرة ١٤٩ (ج) و (د) " بالإشارة إلى الإفصاحات في قوائم مالية منشأة أخرى بالمجموعة في حال:

(أ) كون قوائم مالية للمنشأة تحدد وتصح بشكل منفصل عن المعلومات المطلوبة حول النظام .

و (ب) كانت قوائم مالية للمنشأة الأخرى متاحة لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة وفق نفس بنود قوائم مالية للمنشأة وفي نفس وقت قوائم مالية للمنشأة ، أو في وقت يسبق ذلك .

الإفصاحات المطلوبة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى

١٥١- كما هو مطلوب في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) ، تفصح المنشأة عن معلومات حول :

(أ) معاملات الأطراف ذوي العلاقة مع نظم مزايا ما بعد للتوظيف .

و (ب) مزايا ما بعد للتوظيف لموظفي الإدارة الرئيسيين.

١٥٢- كما هو مطلوب من معيار المحاسبة المصري رقم (٦٨) تفصح المنشأة عن معلومات حول الالتزامات المحتملة الناتجة عن التزام مزايا ما بعد للتوظيف .

مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل

١٥٣- تشمل مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ما يلي على سبيل المثال إذا لم يكن من المتوقع سدائها بالكامل قبل ١٢ شهر من نهاية الفترة المالية السنوية التي قام فيها العاملون بتقديم خدماتهم :

(أ) حالات تخياب طويلة الأجل للمعوضة مثل إجازة للخدمة الطويلة أو للتفرع.

و (ب) مزايا الاحتفالات بالمناسبات أو مزايا الخدمة طويلة الأجل الأخرى.

و (ج) مزايا العجز طويل الأجل.

و (د) لمشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد اثني عشر شهراً أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العامل بتقديم الخدمة.

و (هـ) التعويض المؤجل المدفوع بعد اثني عشر شهراً أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يتم الحصول على التعويض فيها.

١٥٤- لا يكون قياس مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل عادةً خاضعاً لنقص الدرجة من عدم فتأكد مثل قياس مزايا بعد انتهاء الخدمة، ولهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوباً مبسطاً للمعاسبة عن مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل، ويختلف هذا الأسلوب عن المحاسبة المطلوبة لمزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة حيث لا تعترف هذه الطريقة بإعادة للقياس في الدخل لتشمل الآخر .

الاعتراف والقياس

١٥٥- تطبق المنشأة الفقرات من ٥٢' إلى ٩٨' في الاعتراف وقياس الغائض أو العجز في نظام مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل وتطبق الفقرات من ١١٢' 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 مصري آخر أو يسمح بإضافتها إلى تكلفة أصل).

(أ) تكلفة الخدمة الحالية (راجع الفقرات من ٩٩' إلى ١١٢').

و (ب) تكلفة الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المعتمدة (راجع الفقرات من ١٢٣' إلى ١٢٦').

و (ج) إعادة قياس صافي التزام (أصل) للمزايا المعتمدة (راجع الفقرات من ١٢٧' إلى ١٣٠').

١٥٧- لحد لشكل مزايا العاملين طويلة الأجل هي ميزة العجز طويل الأجل، وإذا كان مستوى الميزة على طول فترة الخدمة ينشئ التزاماً عندما يتم تقديم الخدمة، وبالعكس فيمثل 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 الإفصاحات محددة بشأن مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل فقد تتطلب للمعيار الأخرى الإفصاحات على سبيل المثال عندما يكون للمصروف نتائج عن هذه المزايا جوهرياً بحيث يتطلب الإفصاح عنه وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض قوائم مالية " ، وحيث يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة " تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل لكل موظفي الإدارة.

تعويضات إنهاء الخدمة

١٥٩- يتناول هذا المعيار تعويضات إنهاء الخدمة بشكل منفصل عن مزايا العاملين الأخرى لأن الحدث المنسب 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 خدمته.

١٦٠- لا تتضمن مزايا إنهاء الخدمة مزايا العاملين الذاتية عن إنهاء خدمتكم للعمل بدءاً على طلبه بون عرض من المنشأة ، أو نتيجة متطلبات القواعد الإلزامية ، لأن تلك المزايا هي مزايا ما بعد التوظيف . وتقدم بعض المنشآت مستوى متدني من المزايا مقابل إنهاء خدمة العامل بناءً على طلبه (جوهرياً مزايا ما بعد التوظيف) وليس مقابل إنهاء خدمة العامل بناءً على طلب المنشأة . ويكون الاختلاف بين المزايا المقدمة مقابل إنهاء خدمة العامل بناءً على طلبه والمزايا الأكبر المقدمة بناءً 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 منفعات بمبالغ مقطوعة ، ولكنها تتضمن في بعض الأحيان :

(أ) تعويضاً 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 لخدمة إضافية توفر منافع اقتصادية للمنشأة .

١١٢- تتضمن المؤشرات التي كل على تقديم مزايا للموظفين مقابل الخدمات ما يلي :

(أ) تكون المزايا مشروطة بتقديم خدمات مستقبلية (بما في ذلك للمزايا التي تزيد في حال تقديم خدمات إضافية).

(ب) تقديم المزايا وفقاً لبيود نظام مزايا العاملين .

١١٣- تقدم بعض مزايا إنهاء الخدمة وفقاً لبيود نظام مزايا لعاملين قدام ، على سبيل المثال ، قد تحدد تلك المزايا بموجب قانون أو عقد توظيف أو اتفاقية نقابية ، لو قد يشتر لها ضمناً نتيجة للممارسة السابقة لصاحب العمل في تقديم مزايا مشابهة ، وكمثال آخر ، إذا قدمت المنشأة عرض مزايا منحة لأكثر من فترة زمنية قصيرة ، أو كان هناك أكثر من فترة زمنية قصيرة بين العرض والتاريخ المتوقع لانتهاء الخدمات .

١١٤- تستحق بعض مزايا العاملين يخص المنظر عن سبب ترك العامل للخدمة، ودفع هذه المزايا مؤكدة (مع مراعاة أية متطلبات مكتوبة أو حد أدنى من متطلبات الخدمة) إلا أن توقيت دفعها غير مؤكد، وتمثلها المنشأة محاسبياً على أنها مزايا بعد انتهاء الخدمة، تقدم بعض المنشآت مستوى أقل من المزايا مقابل ترك الخدمة الاختياري بناءً على طلب العامل (في جودها 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

١١٥- تعترف المنشأة بالقرارات والمصروف مزايا إنهاء الخدمة في أحد التاريخين التاليين ،
ليهما يأتي أولاً:

(أ) عندما لا يعد بإمكان المنشأة سحب عرض تلك المزايا .

(ب) عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعداد الهيكل التي تكون ضمن نطاق محيل للمحاسبة المصري رقم (٢٨) والتي تتضمن دفع مزايا إنهاء الخدمة.

١١٦- بالنسبة لمزايا إنهاء الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار العامل قبول عرض المزايا مقابل إنهاء خدماته ، يكون الوقت الذي لا يعد فيه بإمكان المنشأة سحب عرض مزايا إنهاء الخدمة هو :

(أ) عند قبول الموظف العرض .

(ب) عند حلول تاريخ أي قيد على قدرة المنشأة في سحب العرض مثل متطلب قانوني أو تنظيمي أو تعاقدي أو قيود أخرى . وقد يكون هذا هو تاريخ تقديم العرض ، إذا كان القيد قائماً في تاريخ تقديم العرض ، ليهما يحدث أولاً .

١١٧- بالنسبة لمزايا إنهاء الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار المنشأة إنهاء خدمات العامل ، لا يمكن للمنشأة سحب العرض عندما تكون قد بلغت العاملين المتأثرين بنظام إنهاء الخدمة فني تلي جميع المعايير الآتية :

(أ) تشير الإجراءات المطلوبة لاستكمال النظام إلى أنه من غير المرجح القيام بتغييرات أساسية فيه.

(ب) يحدد النظام عدد العاملين الذين يحتم إنهاء خدماتهم وتصنيفاتهم لو مهملهم الوظيفية وموقعهم (لكن لا يحتاج النظام إلى تعريف كل موظف بشكل فردي) وتاريخ الاستكمال المتوقع .

(ج) ينص النظام بتفاصيل كافية على مزايا إنهاء الخدمة التي سيتلقاها العاملون بحيث يستطيعون تحديد نوع ومقدار للمزايا التي سيستلمونها عند إنهاء خدماتهم .

١١٨- عندما تخوف المنشأة بمزايا إنهاء الخدمة ، قد ينعين عليها كذلك المعاسبة عن تعديل نظام أو تقليص مزايا العاملين الأخرى (راجع الفقرة ١٠٣) .

القبيل

١١٩- تقيس المنشأة مزايا إنهاء الخدمة عند الاعتراف الأولي ، كما تقيس وتعترف بالتغيرات اللاحقة وفقاً لطبيعة مزايا العاملين ، شريطة أنه إذا كانت مزايا إنهاء الخدمة هي تحسين لمزايا ما بعد التوظيف ، حددت تطبيق المنشأة للمتطلبات 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 للمتطلبات الخاصة بمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل .

١٢٠- نظراً لعدم تقديم مزايا إنهاء الخدمة مقابل الخدمات ، لا تكون الفترات من '٧٠' إلى '٧٤' المتعلقة بتوزيع المنافع على فترات الخدمة ذات الصلة .

مثال يوضح للفقرات من ١٥٩* إلى ١٧٠*

للحالة

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 الآتي:

يستلم كل موظف يستمر في العمل ويقدم خدماته إلى حين إغلاق المصنع نفقة نقدية قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه في تاريخ إنهاء الخدمة . في حين يستلم العاملون الذين يتركون العمل قبل إغلاق المصنع ١٠٠٠٠ جنيه.

يوجد ١٢٠ عمل في المصنع . وفي وقت إعلان النظام ، تتوقع المنشأة سداد ٢٠ منهم قبل موعد الإغلاق . لذلك يبلغ إجمالي التوقعات للنقدية الصنرة المتوقعة وفقاً للخطة ٣٢٠٠٠٠٠ جنيه (أي ٢٠ × ١٠٠٠٠ جنيه) - (١٠٠ × ٢٠٠٠٠ جنيه) وطبقاً لمتطلبات لفقرة ١٦٠* ، تقوم المنشأة بالمحاسبة عن المزايا المقدمة مقابل إنهاء خدمات كمزايا إنهاء خدمة في حين تقوم بالمحاسبة عن لمزايا المقدمة مقابل الخدمات كمزايا موظف قصيرة الأجل .

.. يتبع

مثال يوضح للفقرات من ١٥٩* إلى ١٧٠*

مزايا إنهاء الخدمة

تبلغ المزايا المقدمة مقابل إنهاء الخدمات ١٠٠٠٠٠ جنيه . هذا هو المبلغ الذي ينبغي على المنشأة دفعه مقابل إنهاء الخدمات بعض النظر عما إذا كان العاملون مستمرون في العمل ويقدمون خدمات إلى حين إغلاق المصنع أو يتركون العمل قبل الإغلاق . ورغم أنه بإمكان العاملون ترك العمل قبل إغلاق المصنع، إلا أن إنهاء خدمات جميع العاملين هو نتيجة قرار المنشأة إغلاق المصنع وإنهاء خدماتهم (أي سيتترك جميع الموظفين العمل عند إغلاق المصنع) . لذلك ، تعتزم المنشأة بالتزام قدره ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه (أي ١٢٠ × ١٠,٠٠٠ جنيه) لمزايا إنهاء الخدمة المقدمة وفقاً لنظام مزايا العاملين عند إعلان نظام إنهاء الخدمة أو عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة المرتبطة بإغلاق المصنع ، أيهما يحدث أولاً.

للمنطع 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 بالمعالجة عنها كمبالغ توظف قصيرة الأجل لأنها تتوقع تسوية تلك المنافع قبل ١٢ شهر بعد نهاية للفترة المالية السنوية . وفي هذا المثل ، لا يكون التخصيم مطلوباً لذلك يتم الاعتراف بمصروف شهري قدره ٢٠٠,١٠٠ 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 إفصاحات محددة حول مزايا إنهاء الخدمة ، إلا أن معايير المحاسبة المصرية الأخرى قد تتطلب إفصاحات معينة . على ميثاق المثل ، يتطلب معيار المحاسبة رقم (١٥) إفصاحات حول مزايا العاملين الخاصة بموظفي الإدارة الرئيسيين . ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١) إفصاحات عن مصروف مزايا للعاملين .

معييار الحاسبة المصرى
رقم (٣٩) المعدل ٢٠١٥
الحدفوعات المبنيية على أسهم

معيار للمحاسبية المصري رقم (٣٩) المعدل ٢٠١٥ للمدفوعات المبينة على أسهم

المحتويات

فصل ١	هدف للمعيار
٢ - ٦	نطاق للمعيار
٧ - ٩	الإعتراف
١٠ - ٢٩	للمدفوعات المبينة على أسهم المسددة في شكل أسهم
١٠ - ١٣	نظرة شاملة
١٤ - ١٥	للمعاملات التي يتم تلقي الخدمات بمقتضاها
	للمعاملات التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية
١٦ - ٢٥	للمسحوق
١٦ - ١٨	تحديد القيمة للعنقدة لأدوات حقوق الملكية المسحوقة
١٩ - ٢١	معالجة شروط الإستحقاق
٢١	معالجة شروط عدم الاستحقاق
٢٢	معالجة سمة إعادة الإصدار
٢٣	بعد تاريخ الإستحقاق
٢٤ - ٢٥	إذا تعذر تقدير القيمة لعنقدة لأدوات حقوق ملكية بشكل يعتمد عليه
	تعديل الأحكام والشروط التي يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق ملكية، بما في ذلك الإلزامات والتسويات
٢٦ - ٢٩	للمدفوعات المبينة على أسهم المسددة نقداً
٣٠ - ٣٣	للمعاملات ذات البدائل التنفيذية للمدفوعات المبينة على أسهم
٣٤ - ٤٣	

٣٥ - ٤٠	المنفوعات المعنية على أسهم وائتي تنص شروطها على منح الطرف الآخر خيار التسمية
٤١ - ٤٣	المدفوعات المبينة على أسهم تمنح شروطها المنشأة الحق في إختلار طريقة السداد
٤٣-٤٤	المدفوعات المبينة على أسهم بتن منشآت المجموعة
٤٤ - ٥٢	الإفصاح ملحق لإرشادات التطبيق

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٩) المعدل ٢٠١٥

المدفوعات المبنية على أسهم

هدف المعيار

- ١ - يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية قِيم المنشأة بإعداد تقاريرها المالية عندما تقوم بمعاملة تتعلق على مدفوعات مبنية على أسهم، ويتضمن هذا المعيار، على وجه الخصوص، أن توضح المنشأة في أرباحها أو خسائرها أو مركزها المالي تأثير للمعاملات 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 ٣٣* إلى ٦٠*، 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 نقداً.
- و(ج) للمعاملات التي تشتري المنشأة بمقتضاها أو تتلقى سلعاً أو خدمات، وكانت شروط العقد تنص على منح لها المنشأة أو مورد تلك السلع أو الخدمات الحق في اختيار تسوية المعاملة من قبل المنشأة إما نقداً (أو بأصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية في المنشأة. وفي غياب السلع أو الخدمات التي يمكن تحديدها يمكن أن تشير الظروف الأخرى إلى أن السلع والخدمات قد تد (أو سيتم) تسليمها وفي كل الأحوال يطبق هذا المعيار عليها.

٣ - منفذات .

- ٣٣- ما لم يكن من الواضح أن المعدلة لأغية أخرى غير سداد السلع أو الخدمات المقدمة للمنشأة التي تستلمها يمكن تسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم من قبل منشأة أخرى في المجموعة (أو مساهم في منشأة في المجموعة) نتيجة عن المنشأة المستلمة أو قمتحرية السلع أو الخدمات ، وتطبق الفقرة ٣٣* أيضاً على المنشأة التي :
(أ) تستلم السلع أو الخدمات عندما يكون منشأة أخرى في المجموعة (أو مساهم في منشأة في المجموعة) إلزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم.

أو (ب) لديها إلزام بتسوية معاملة المدفوعات المبينة على أسهم عندما تُسَلم منشأة أخرى في المجموعة لسلع والخدمات .

٤ - لأغراض هذا المعيار ، لا تعد المعاملة التي تتم مع أحد العاملين (أو أي طرف آخر) بصفته حائلاً لأسهم أو أدوات حقوق ملكية في المنشأة على أنها معاملة قائمة على مدفوعات مبينة على أسهم ، كل تمنح إحدى المنشآت لأحد حائزي أدوات حقوق الملكية فيها الحق في الحصول على أدوات إضافية بسعر أقل من القيمة العادلة لتلك الأدوات ، فإذا حصل العامل على تلك الحق بصفته حائزاً لأدوات حقوق ملكية في تلك الفئة بعينها ، فإن منح هذا الحق أو ممارسته لا يخضع لمقتضيات هذا المعيار .

٥ - طبقاً لما هو مبيّن في الفقرة ٢٢ ، يطبق هذا المعيار على معاملات للمدفوعات المبينة على أسهم والتي تشتري المنشأة بمقتضاها أو تتلقى سلعاً أو خدمات. وتشتمل السلع المقرونة ، والسلع الاستهلاكية ، والأصول الثابتة ، والأصول غير ملموسة ، وغيرها من الأصول غير المالية. غير أن المنشأة لا يجوز لها أن تطبق هذا المعيار على المعاملات التي تشتري المنشأة بمقتضاها سلعاً 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 التي تمنح للعاملين لدى المنشأة المقتناء بصفته هذه (على سبيل المثال مقابل الخدمة المستمرة) تدخل ضمن نطاق هذا المعيار. وبالمثل ، فإن إلغاء المدفوعات للمبينة على أسهم أو استبدالها أو إدخال أية تعديلات عليها نتيجة لتجميع الأعمال أو غيرها من عمليات إعادة هيكلة المنشأة يتم للتملص منها طبقاً لهذا المعيار. ويقسم معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) لوشادات في كيفية تحديد ما إذا كانت أدوات حقوق الملكية والتي صدرت في عملية تجميع أعمال كجزء من المقابل للمنوع للحصول على السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها (وبالتالي فهي في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) لم لها مقابل استمرار الخدمة وبالتالي يتم الاعتراف بها في فترة ما بعد التجميع (وبالتالي فهي في نطاق هذا المعيار) .

٦ - لا ينطبق هذا المعيار على المدفوعات المبينة على أسهم فتي تتلقى المنشأة بمقتضاها أو تشتري سلعاً 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 تستورها 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 نقداً.
- ٨ - إذا كانت السلع أو الخدمات التي يتم تلقيها أو شرائها مقابل مدفوعات مبنية على أسهم تحير مستوفية للشروط التي توفدها للاعتراف بها كأصول، يتم الاعتراف بها كمصروفات.
- ٩ - ويشكل تعطي قين للمصروفات تنشأ عن استهلاك السلع أو الخدمات، على مبدل فمثال، عادة ما يتم استهلاك الخدمات على الفور، وفي هذه الحالة سيتم 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 سلعة كجزء من مرحلة البحث للخدمة بمشروع لتطوير منتج جديد، وعلى الرغم من عدم استهلاك تلك السلعة، فإنها قد لا تستوفي الشروط اللازمة للاعتراف بها كأصول بموجب معيار المحاسبة المصري ويجب تطبيق.

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 مباشرة، وذلك بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة.

ما لم يكن من المتعارف تقدير القيمة العادلة المذكورة بشكل يعتمد عليه، وإذا تعذر على المنشأة تقدير القيمة العادلة للسلع والخدمات المتقاة بشكل يعتمد عليه، فإنه يجب عليها أن تقيس قيمتها، والزيادة المقلبة لها في أدوات حقوق الملكية، بشكل غير مباشر، عن طريق الرجوع إلى " القيمة العادلة للأسماء أو أدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١١ - تطبيقاً لشروط الفقرة ١٠،^(١) فبالنسبة للمعاملات التي تتم مع العاملين وغيرهم ممن يقومون بخدمات مماثلة^(٢)، على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات المتقاة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة حيث إنه من المتعارف - عادة - تقدر القيمة العادلة للخدمات المتقاة بشكل يعتمد عليه، كما هو موضح في الفقرة ١٢،^(٣) 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 المتعارف أن يتم قياس الخدمات المتقاة مباشرة بالنسبة لبعض مكونات حزمة مكافآت العاملين، كما أنه قد يكون من المتعارف قياس القيمة العادلة لإجمالي حزمة المكافآت بشكل مستقل، بدون القياس لمباشر للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. بالإضافة إلى ذلك، فأحياناً ما تُمنح الأسهم أو خيارات الاكتتاب فيها كجزء من نظام للعوائد، بدلاً من كونها جزءاً من المكافأة الأساسية، مثل منحها كحافز للعاملين للبقاء في خدمة المنشأة أو كمكافئتهم على جهودهم المبذولة لتأمين أداء المنشأة، وبمنحها لمساهمة أو خيارات للاكتتاب في أسهم، بالإضافة إلى المكافآت الأخرى، فإن المنشأة تدفع مكافآت إضافية للمصالح على مزايا إضافية، ومن المرجح أن يكون تقييم قيمة العادلة لتلك المزايا الإضافية صعباً، ونتيجة لصعوبة قياس المباشرة للقيمة العادلة للخدمات المتقاة، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات للعمل المتقاة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

(١) في هذا المعيار تستخدم عبارة بالإشارة إلى " بدلاً من "استخدم في"، لأن المعاملة يتم قياسها في النهاية عن طريق صرب للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي يتم قياسها في التاريخ المحدد في الفقرة رقم ١١ أو ١٣ (لهاما للضرورة)، في عدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مستحقة، كما هو مبين في الفقرة ١٢.

(٢) في بقية هذا المعيار، فإن جميع الإشارات إلى العاملين تتضمن أيضاً غيرهم ممن يورثون خدمات مماثلة.

١٣ - ولتطبيق متطلبات للفترة "١٠" على المعاملات التي تجري مع أطراف أخرى بخلاف المعلنين، يجب أن تكون هناك قرينة قاطنة للنقص على أن القيمة العادلة للسلع المستلمة أو الخدمات المستلمة 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 للخدمة. وفي بعض الحالات الفادرة، إذا دحضت المنشأة هذه القرينة لأنها لا تستطيع إجراء التقييم بشكل يعتمد عليه للقيمة العادلة للسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة، على المنشأة أن تقس 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.

١٣- على وجه الخصوص، إذا ظهر أن المبلغ قابل للتحديد المفوض (إن وجد) من قبل المنشأة قبل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الإلزام المتكبد، فإن هذا الوضع يشير عادة إلى أن المبلغ الآخر (أي السلع أو الخدمات غير قابل للتحديد) قد تم (أو سيتم) إستلامها من قبل المنشأة. وتقاس المنشأة السلع أو الخدمات القابلة للتعدد المستلمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري هذا. وتقاس المنشأة السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة (أو التي سيتم إستلامها) على أنها الفرق بين القيمة العادلة للمنفوعات المبنية على أسهم والقيمة العادلة للسلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة في تاريخ المنح. إلا أنه بالنسبة للمعاملات التي سيتم تسويتها نقداً سيتم إعادة قياس الإلزام في نهاية الفترة المالية إلى أن يتم تسويته وفقاً للقررات من "٣٠" في "٣٣".

المعاملات التي يتم تلقي الخدمات بعقوضها

١٤ - إذا كانت أدوات حقوق الملكية مستحقة على الفور، لا يقتضي ذلك من الطرف الآخر أن يقوم بإتمام فترة خدمة بعينها قبل أن يصبح مستحقاً 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 يتم للطرف الآخر مدة خدمة بعينها، على المنشأة أن تفترض أن للخدمات 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 إنعام 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 فمعظم موعدا 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 تقرر طول فترة الاستحقاق المتوقعة في تاريخ المصحح 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 للمنتفعة ملائماً للعروض المستخدمة في تقييم القيمة للعائدات للخيارات الممنوحة، و على ألا يتم تعديلها بشكل متتابع، لما لم يكن شرط تحقيق مستوى الأداء مرتبطاً بعوامل السوق، على المنشأة أن تعدل تقييمها لطول فترة الاستحقاق إذا لزم الأمر، إذا أشارت المعلومات المتاحة إلى أن تقييم طول فترة الاستحقاق يختلف عما سبقها من تقييمات.

المعاملات التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

تحديد القيمة للعائدات لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٦ - بالنسبة للمعاملات التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، على المنشأة أن تقيس قيمة العائدات لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس على أساس أسعار السوق - إن أمكن - مع الأخذ في الاعتبار للشروط والأحكام التي تم منح تلك الأدوات على أساسها (وذلك مع مراعاة متطلبات للفترات من '١٩' إلى '٢٢').

١٦- تعرف القيمة العادلة في هذا المعيار بأنها " القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو التزام بين أطراف راضين في التعامل وعلى بيئة من الحقائق ومتعاملون ببلادة حرة " وهو يختلف - في بعض قنواحي - عن تعريف القيمة العادلة للوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) وذلك عند تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) بحسب المنشأة للقيمة العادلة وفقاً لهذا المعيار وليس طبقاً للمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) " قياس القيمة العادلة " .

١٧- إذا لم تتوافر أسعار السوق، فعلى المنشأة أن تقدر للقيمة العادلة الأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام أسلوب للتقييم لتغيير السعر الذي كانت تلك الأدوات متصل إليه في تاريخ القياس في معاملة تتم بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل و على بيئة من الحقائق و بتعاملان ببلادة حرة، ويجب أن يكون أسلوب التقييم موافقاً لمنهجيات التقييم المقبولة بصفة عامة لتسجير الأدوات المالية، ويجب أن يضم جميع العوامل و الافتراضات التي يأخذها من هم على بيئة من الحقائق ومن لديهم الرغبة في التبادل من المشاركين في السوق لتحديد الأسعار (بوتلك طبقاً لمتطلبات الفقرات من ١٩٠ إلى ٢٢٢) .

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 لمخح الأسهم أو خيارات الاكتتاب فيها للعاملين.

معالجة شروط الاستحقاق

١٩- قد يكون منح أدوات حقوق الملكية معلقاً على شرط استيفاء شروط استحقاق محددة على سبيل المثال، يعتبر منح أسهماً أو خيارات لتكتب في أسهم إلى عامل مشروطاً 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 بغلاف شروط السوق، في الحساب عند تقييم القيمة العادلة للأسهم أو خيارات 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 المعشرف به نظير السع أو خدمات المتقاة في مقابل أدوات حقوق الملكية في النهاية، فالتسا على لسلس عدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مسنخفة في النهاية. ومن ثم، فإنه

على أساس تراكمي لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للمبلغ المستلمة أو الخدمات المتلقاة إذا لم تصبح أدوات حقوق الملكية مستحقة بسبب الإخفاق في استيفاء أحد شروط الاستحقاق، مثل عدم إتمام لطرف الآخر لمدة خدمة معينة، أو عدم استيفاء شروط الأداء، وذلك طبقاً لمتطلبات الفقرة ٢١٢.

٢٠ - تطبيقاً لمتطلبات الفقرة ١٩٦، على المنشأة أن تعترف بمبلغ مقابل المبلغ المستلمة أو الخدمات المتلقاة خلال فترة الاستحقاق بدءاً على أفضل تفهيم متاح لسداد 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 مسؤولاً لعدد أدوات حقوق الملكية التي استحققت بالفعل، وذلك مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١٢.

٢١ - يتم اتخاذ شروط السوق - مثل تحديد سعر سهم مستهدف يسمح بممارسة حق الاكتتاب في الأسهم - في الاعتبار عند تقدير القيمة المعنوية لأدوات حقوق الملكية للممنوحة، ومن ثم في التسمية لأدوات حقوق الملكية التي تمنح بشروط السوق، يجب على المنشأة أن تعترف بالسعر أو الخدمات المتلقاة من الطرف الآخر الذي يستوفي جميع شروط استحقاق ممارسة حق الاكتتاب في الأسهم الأخرى (على سبيل المثال، للخدمات المقدمة من العميل الذي يظل في الخدمة طوال مدة الخدمة المحددة)، بغض النظر عما إذا كان شرط السوق المذكور قد تم استيفاءه من عدمه.

معالجة شروط عدم الاستحقاق

٢١-أ - على نحو مماثل، على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار كافة شروط عدم الاستحقاق عند تقدير القيمة المعنوية لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، وبالنسبة لممنح أدوات حقوق ملكية بشروط عدم الاستحقاق على المنشأة أن تعترف بالسعر أو الخدمات من الطرف المقابل والتي تستوفي كافة شروط الاستحقاق والتي لا تعتبر شروطاً سوفية (مثلاً لخدمات التي تم الحصول عليها من موظف يبقى في الخدمة للفترة المحددة لها) وذلك بغض النظر عن استيفاء شروط عدم الاستحقاق هذه.

معالجة سعة إعادة الممنح Reload Feature

٢٢ - بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم التي تتميز بسعة إعادة الممنح، لا يتم اتخاذ سعة إعادة الممنح في الحساب عند تقدير القيمة المعنوية لخيارات الاكتتاب في الأسهم للممنوحة 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 للمنفح في وقت لاحق.

بعد تاريخ الاستحقاق

٢٣ - بعد الاعتراف بالسبع لو الخدمات المتكافئة طبقاً للقرارات من '١٠' إلى '٢٢'، وبعد قيد للزيادة المتكافئة في أنوات 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 لاحقاً بعكس المبلغ المعترف به لتطوير الخدمات المتكافئة من أي عامل إذا تم التنازل عن أنوات حقوق الملكية المستحقة لو - 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 لتحويل من أحد مكونات حقوق الملكية المنشأة إلى مكون آخر.

إذا تعذر تقدير القيمة المعتمدة لأنوات حقوق الملكية بشكل يعتمد عليه

٢٤ - تطبيق الشروط الواردة فيها في القرارات من '١١' إلى '٢٣' عندما تكون المنشأة مطلوبة بقياس المدفوعات قسبية على أسهم بالرجوع إلى القيمة المعتمدة لأنوات حقوق الملكية الممنوحة. وهي بعض الحالات التالية، قد يتعذر على المنشأة تقدير القيمة المعتمدة لأنوات حقوق الملكية المعسوحة بشكل يعتمد عليه في تاريخ قياس، طبقاً للقياسات الواردة في القرارات من '١١' إلى '٢٣'. وفي هذه الحالات التالية فقط يجب على المنشأة بدلاً من ذلك أن تقوم بما يلي:

(أ) قياس أنوات حقوق الملكية بما يعادل فرق القيمة بالزيادة (Intrinsic value) لولياً في تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمة، ويتم قياس 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. ولمنع خيارات الاكتتاب في الأسهم، يتم تسوية المعاملة القائمة على أساس السعر الأساسي للسهم نهائياً عندما يتم ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم، أو إسقاط الحق فيه (على سبيل المثال عند التوقف عن العمل)، أو إفوضته (على سبيل المثال في نهاية فترة خيار الاكتتاب).

(ب) الاعتراف بالسلع المستلمة أو الخدمات المتكافئة على أساس صدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مستحقة في النهاية لو (إن أمكن) أو التي يتم ممارستها في النهاية. وتطبيقاً لهذا الشرط على خيارات الاكتتاب في الأسهم - على سبيل المثال - على المنشأة أن تقيد السلع المستلمة أو الخدمات المتكافئة لتبدأ فترة

الاستحقاق - إن وجدت - طبقاً للفقرتين ١٤٠ و ١٥٠، إلا أن الشروط الواردة في الفقرة ١٥٠ (ب) للمنقحة بشرط السوق لا تطبق، ويرتكز فمبلغ المعترف به نظير السلع المستلمة أو الخدمات المتقاة أثناء فترة الاستحقاق على أسس عدد حيازات الاكتتاب في الأسهم المتوفع أن تصبح مستحقة. ويجب على المنشأة أن تعدل ذلك لتقدير - إذا لزم الأمر - إذا ما كانت أية معلومات تالية على ذلك لتقدير إلى أنه من المتوقع أن يختلف عدد حيازات الاكتتاب في الأسهم التي تصبح مستحقة للممارسة عن التقديرات السابقة، وفي تاريخ استحقاق ممارسة الخيار على المنشأة أن تعدل التقدير بحيث يصبح مسؤولاً لعدد أدوات حقوق الملكية التي استوفت بالفعل. وبعد تاريخ الاستحقاق، يجب على المنشأة أن تعكس المبلغ المعترف به نظير السلع المستلمة أو الخدمات المتقاة إذا تم إسقاط حق خيار الاكتتاب في الأسهم بعد ذلك، لو نقضى هذا الحق في نهاية مدة خيار الاكتتاب في الأسهم.

٢٥ - إن طبقت المنشأة لفقرة ٢٤٠، فإنه من غير الضروري أن تطبق الفقرات من ٢٦٠ إلى ٢٩٠، 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 للمذكورة في الفقرة ٢٤٠، ومع هذا فإنه إذا ما قللت المنشأة بتسوية منح أدوات حقوق الملكية التي تنطبق عليها الفقرة ٢٤٠:

- (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 القور بالاعتراف بالمبلغ الذي كان من المفترض أن يتم الاعتراف به نظير الخدمات المتقاة خلال بقية فترة الاستحقاق.
- (ب) أن يتم حساب أية مبلغ تسدد على أنها مخصصة لإعادة شراء أدوات حقوق الملكية - أي على سبيل الاقتطاع من حقوق الملكية - إلى العدى الذي لا تتجاوز فيه هذه المبلغ فرق القيمة Intrinsic value لأدوات حقوق الملكية، المقاسة في تاريخ إعادة الشراء، ويجب الاعتراف بأية مبلغ إضافية على هذا النحو على أنها مصروفات.

تعديل الأحكام والشروط التي يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك الإعفاءات والتسويات

٢٦ - يجوز لأية منشأة أن تحلل 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 للخيارات) الذي يرفع

للقيمة العادلة تلك الخيارات. ويتم تفسير عن متطلبات الفقرات من '٢٧' إلى '٢٩'، اللازمة لحساب آثار التعديلات، في سياق معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التي 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 فتح إشارة إلى تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمة.

٢٧ - على المنشأة أن تعترف - كحد أدنى - بالخصومات المتوقعة والمقاسة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، إلا إذا لم تتمكن 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 تصوية منح أدوات حقوق الملكية المذكورة. علاوة على ذلك، يجب على المنشأة أن تعترف بأثار التعديلات التي ترفع إجمالي القيمة للعنلة للمدفوعات المبنية على أسهم أو التي تعد ذات فائدة بالنسبة للعامل. ويرد في الملحق إرشادات لتطبيق هذا الشرط.

٢٨ - إذا قامت المنشأة بإلغاء أو تصوية منح أدوات حقوق الملكية أثناء فترة الاستحقاق (بخلاف المنح الممنوعة بطريق سطر الحق عند عدم استيفاء شروط الاستحقاق) فعليها:

(أ) أن تعتبر الإلغاء أو تصوية له إجراء تم تخطاؤه بغية الإمراع في مستحق قبل الاكتتاب، ولذا 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 تصوية 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 إشارات فعلى المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في تاريخ الإلغاء أو التصوية. ويتم المحاسبة على أي مدفوعات تتم تصوية عنصر الإلتزام هذا كإستهلاك للإلتزام.

(ج) إذا تم منح أدوات حقوق ملكية جديدة إلى العامل وفي تاريخ منح تلك الأدوات الجديدة، قلّمت المنشأة بتعريف الأدوات الجديدة للممنوحة 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 طبقاً للفقرة ٢٢٧ و إرشادات التطبيق المبينة في الملحق، وتعد القيمة العادلة الإضافية الممنوحة بمثابة الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة واصلقي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة، وذلك في تاريخ منح أدوات حقوق الملكية البديلة، وبعد سلاي القيمة للعادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة هو ذاته قيمتها للعنفة، وذلك قبل الإلغاء مباشرة، مخصوماً منها قيمة أية مبالغ منفرعة إلى العامل عند إلغاء أدوات حقوق الملكية المحسوبة على أنها اقتطاعاً من حقوق الملكية طبقاً للبند (ب) أعلاه. وإذا لم تفد 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.

٢٨- إذا كان باستطاعة المنشأة أو الطرف المقابل اختيار شروط عدم الاستحقاق فغلى المنشأة معالجة إخفاقيها أو إخفاق الطرف المقابل في استيفاء شروط عدم الاستحقاق هذه خلال فترة الاستحقاق كعملية إلغاء .

٢٩ - إذا أعتدت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية المستحقة للعامل، فإنه يتم للتعامل مع المبلغ المنفوع إلى العامل على أنه اقتطاع من حقوق الملكية إلى قصدي الذي لا يتجاوز فيه ذلك المبلغ لقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعاد شروطها، والمقاسة في تاريخ إعادة الشراء. ويتم قيد أية زيادة من هذا النوع كمصرفات.

المنفوعات للميزية على أسهم المسددة نقداً

٣٠ - بالنسبة للمنفوعات الميزية على أسهم المسددة نقداً، على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المستراة و الالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة للالتزام المذكور. وإلى أن يتم تسوية الالتزامات، على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام ليس كل تاريخ إعداد القوائم المالية وفي تاريخ التسوية، مع الأخذ في الاعتبار أي تغيير يطرأ على القيمة العادلة المحترف بها في الأرباح أو الخسائر من الفترة.

٢١ - على سبيل المثال، قد تمنح المنشأة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم للعاملين كجزء من حزمة للمكافآت المستحقة لهم، والتي يصبح العاملون من خلالها مستحقين لمدفوعات نقدية مستقبلية (بدلاً من أدوات حقوق ملكية)، فقيمة على أساس الزيادة في سعر سهم المنشأة عن مستوى معين خلال مدة زمنية معينة، أو قد تمنح المنشأة لعاملوها 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، سواء كان ذلك على سبيل الإلزام (على سبيل المثال عند التوقف عن العمل) أو بناء على رغبة العامل.

٢٢ - على المنشأة أن تحترف بالخدمات المتقاة، و الالتزامات التي يجب عليها سدادها مقابل تلك الخدمات، عندما يقدم العاملون للخدمات. 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 يزيد عكس ذلك فعلى المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من قبل العاملين هي مقابل حقوق ارتفاع قيمة الأسهم قد تم تقديمها بالفعل. ومن ثم يجب على المنشأة أن تحترف، على الفور، بالخدمات المتقاة وأن تتحمل مسؤولية سداد مقابلها، وإذا لم يحق للعاملين ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم إلا بعد إتمامهم لمدة خدمة معينة، يجب على المنشأة أن تحترف بالخدمات المتقاة، وأن يلتزم بسداد مقابلها، طالما أن العامل يقدم خدمات لتأه تلك الفترة.

٢٣ - يتم قياس الالتزام أولاً وفي كل تاريخ لإعداد القوائم المالية إلى أن يتم تسويتها بالقيمة المعادلة 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.

للمعاملات ذات البدائل النقدية للمدفوعات للمبينة على أسهم

٢٤ - بالنسبة لمنفوعات المبينة على أسهم والتي تضم شروطاً توفر لأي من المنشأة أو الطرف الآخر الخيار في إما أن تقوم المنشأة بتسوية المعاملة نقداً (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 مبينة على أسهم مستدة نقداً إذا - وإلى المدى الذي - تكبدت المنشأة في حدوده التزاماً بالدفع نقداً أو بأية أصول أخرى، أو على أنها مدفوعات مبينة على أسهم

مسندة في شكل أسهم إذا - وإلى المدى الذي - لا يتم تكبد ذلك الالتزام فسي
حنوده.

المنفوعة المبنية على أسهم والتي تنص شروطها على منح للطرف الآخر خيار للتصوية

٣٥ - إذا منحت المنشأة إلى الطرف الآخر الحق في اختيار السداد النقدي مقابل مدفوعات
مبنية على أسهم^(٥) أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة بذلك قد منحت
للمطرف المذكور أداة مالية مركبة تتضمن مكون دين (أي حق الطرف الآخر في
طلب السداد نقداً) و مكون حقوق ملكية (أي حق الطرف الآخر في طلب السداد
في شكل أدوات حقوق ملكية بدلاً عن النقد). وبالنسبة للمعاملات التي تكون بها
لطرف بخلاف العاملون، والتي يتم فيها قبض القيمة لمعادلة للسلع أو لخدمات بشكل
مباشر، يجب على المنشأة أن تقس مكون حقوق الملكية في الأداة المالية المركبة
على أساس الفرق بين القيمة العادلة للسلع أو لخدمات المتقاة والقيمة لمعادلة لمكون
للدين، في تاريخ تلقي السلع والخدمات.

٣٦ - بالنسبة للمعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات التي تتم مع العاملين، على
المنشأة أن تقس للقيمة لمعادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القبض، أخذاً في
الاعتبار الأحكام والشروط التي منحت على أساسها الحقوق في الدفع نقداً لو يادوف
حقوق ملكية.

٣٧ - ولتطبيق الفقرة "٣٦"، على المنشأة أن تقس أولاً للقيمة العادلة لمكون الدين، ثم
تقس القيمة لمعادلة لمكون حقوق الملكية أخذاً في الاعتبار أنه يجب على لطرف
الأخر أن يتنازل عن الحق في تلقي المبلغ نقداً لكي يستلم أدوات حقوق الملكية،
والقيمة لمعادلة للأداة المالية المركبة هي إجمالي القيم لمعادلة لكلا المكونين - إلا أن
للمنفوعات المبنية على أسهم التي يمتلك فيها الطرف الآخر خيار للتصوية عادةً ما
تكون مهيكلة بحيث تكون القيمة لمعادلة لأحد بدائل التصوية هي ذاتها للقيمة لمعادلة
للدين الآخر.

على سبيل المثال، قد يكون للطرف الآخر الحق في اختيار استلام خيارات لشراء
الأسهم أو حقوق تقييم الأسهم المنفوعة نقداً. في تلك الحالات، تكون القيمة لمعادلة

(٥) في الفقرات من ٣٥٠ إلى ٤٣٠، جميع إشارات إلى التقديرات أيضاً هي من أصول المنشأة.

لمكون حقوق الملكية سفيراً، ومن ثم تكون القيمة للعائلة للأداء المالية للمركبة هي ذاتها القيمة العادلة لمكون الدين. وبالعكس، إذا تباينت القيم للعائلة لمبدائل السداد، عادةً ما تكون القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية أعلى من قصور، وفي هذه الحالة تكون القيمة للعائلة للأداء المالية للمركبة أعلى من قيمة للعائلة لمكون الدين.

٣٨ - على المنشأة أن تعترف بالسلع التي تم شراؤها أو الخدمات المتلقاة كل على حدة فيما يتصل بكل مكون من مكونات الأداء المالية للمركبة، وبالنسبة لمكون الدين، يجب على المنشأة أن تعترف بالسلع المشتراة أو الخدمات المتقدمة، وللتزام سداد مقلد تلك السلع أو الخدمات، طالما أن الطرف الآخر يورد سلعاً أو يقدم خدمات، طبقاً لمتطلبات تطبيق المنفوعات المبنية على أسهم المسددة نقدًا (الفترات من ٣٠ إلى ٣٣٣). وبالنسبة لمكون حقوق الملكية (إلى وجد)، يجب على المنشأة أن تعترف بالسلع أو الخدمات المتلقاة، ولزيادة في حصص رأس المال، طالما أن الطرف الآخر يورد السلع أو يقدم الخدمات، طبقاً لمتطلبات تطبيق المدفوعات المبنية على الأسهم المسددة بأسهم (الفترات من ١٠ إلى ٢٩٠).

٣٩ - في تاريخ التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد قياس الالتزام بقيمة العادلة. إذا أصدرت المنشأة أدوات حقوق ملكية عند التسوية بدلاً من السداد نقدًا، يتم تحويل الالتزام مباشرة إلى حقوق ملكية من أجل حقوق الملكية التي تم إصدارها.

٤٠ - إذا دفعت المنشأة لمبلغ نقدًا عند السداد بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية فإنه يتم استخدام ذلك للمبلغ لتسوية الالتزام بالكامل، ويظل مكون حقوق الملكية المعترف به سلفاً 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، أي تحويل أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

المدفوعات المبنية على أسهم تمنح شروطها للمنشأة الحق في اختيار طريقة السداد

٤١ - بالنسبة للمنفوعات المبنية على أسهم تمنح شروطها للمنشأة حق اختيار السداد إما نقدًا أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، فعلى المنشأة أن تحدد ما إذا كان عليها للزام حالي بالذبح نقدًا، ومن ثم حساب المدفوعات المبنية على أسهم على هذا الأساس، وعلى المنشأة التزام حالي بالذبح نقدًا إذا لم يكن خيار السداد في شكل

أدوات حقوق ملكية أي أساس تجاري (على سبيل المثال لأن المنشأة محظورة قانوناً من إصدار أسهم)، لو أن المنشأة ممارسة سابقة أو مساهمة معلنة تدفع نقداً - أو أنها تدفع، بوجه عام - نقداً عندما يطلب الطرف الآخر للمداد نقداً.

٤٢ - إذا كان على المنشأة التزام حالي بالمداد نقداً، فعليها أن تثبت المعاملة طبقاً لمخططات تطبيق المدفوعات القيمة على أسهم تمسدة نقداً ، والوردة في الفقرات من ٣٠٠ إلى ٣٣٠.

٤٣ - إذا لم يوجد مثل هذا الالتزام، على المنشأة أن تثبت المعاملة طبقاً لمخططات المدفوعات القيمة على أسهم و التمسدة في شكل أسهم ، والوردة في الفقرات من ١٠٠ إلى ٢٩٠. وعند المداد:

(أ) إذا اختارت المنشأة أن تدفع نقداً، يجب أن يتم إثبات بالمداد للنقد على أنه إعادة شراء لمساهمة في حقوق الملكية، أي حصصاً من حقوق الملكية، فيما عدا ما هو وارد في البند (ج) لئلا.

(ب) إذا اختارت المنشأة أن تقوم بالمداد بإصدار أسهم، فإنه لا يشترط إجراء للمزيد من الحسابات بخلاف التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى أخرى إذا لزم الأمر)، فيما عدا ما هو مبين في البند (ج) أنه.

(ج) إذا اختارت منشأة بديل المداد ذا القيمة العادلة الأعلى، في تاريخ المداد، فعلى المنشأة أن تثبت مصروفات إضافية نظير القيمة الزائدة، أي الفرق بين المبلغ النقدي المدفوع والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي كانت ستُصدر في حالة عدم اللجوء إلى بديل المداد المذكور، أو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المصدرة والمبلغ النقدي الذي كان من المفترض أن يُدفع، كونهما أصلح للتطبيق.

معاملات المدفوعات قميونية على أسهم بين منشآت المجموعة

٤٤-أ- بالنسبة لمعاملات المدفوعات المنفية على أسهم بين منشآت المجموعة ، في قوانينها المالية المستقلة أو المفردة ، تحسب المنشأة المستلمة للسلع أو للخدمات السلع أو الخدمات المستلمة إما على أنها لمعاملات قمي تكون فيها للبضاعة أو الخدمات هي

المقابل لأدوات ملكية أو معاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام المورد من خلال تقييم :

(أ) طبيعة المقابل الممنوح

و(ب) حقوقها وولتااماتها.

ويمكن أن يختلف المبلغ المعترف به من قبل المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات عن المبلغ المعترف به من قبل المجموعة الممجة أو منشأة أخرى في المجموعة تقوم بشسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم .

٤٢ب- تعتبر المنشأة مستلمة للمنع أو الخدمات للسلع أو الخدمات المستلمة إما على أنها معاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات ملكية عندما :

(أ) يكون المقابل الممنوح هو أدوات حقوق ملكيتها .

أو(ب) لا يكون لدى المنشأة التزام بشسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم .

وتعبد المنشأة لاحقاً بقراس للمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات ملكية فقط من أجل التغييرات في شروط الاستعاق غير السوقية وفقاً للقرارات من "١٩" إلى "٢١" . وفي جميع الأحوال الأخرى تعتبر المنشأة مستلمة للسلع أو الخدمات الممنوع أو الخدمات المستلمة على أنها معاملات مدفوعات مبنية على أسهم مسددة نقداً .

٤٣ج- تعترف المنشأة التي تقوم بمعاملة المدفوعات المبنية على أسهم عندما تقوم منشأة أخرى في مجموعة بإستلام السلع أو الخدمات بالمعاملة على أنها لمعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي 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 .

٤٤د- تشمل بعض معاملات المجموعة ترتيبات سددا تقتضي من إحدى منشآت المجموعة الدفوع لمنشأة أخرى في المجموعة مقابل مخصص المدفوعات المبنية على أسهم إلى مورد للسلع أو للخدمات . وفي هذه الحالات ، تعاسب المنشأة التي تسلم السلع أو للخدمات معاملة المدفوعات المبنية على أسهم وفقاً للفرع "٤٣ب" بضم للظفر عن ترتيبات السداد ضمن المجموعة .

الإفصاح

٤٤ - على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومدى الترتيبات للقائمة 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 لتحقيق ممارسة خيار الغراء، ولحد الأقصى لمدة لخيارات الممنوحة، وطريقة السداد (على سبيل المثال ما إذا كانت نقدًا أو بأسهم)، ويجوز للمنشآت التي تشابه 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 لمبدأ المبين في الفقرة ٤٤.

(ب) عند خيارات الاكتتاب في الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة تلك للخيارات لكل من المجموعات التالية من الخيارات :

- (١) قائمة في بداية الفترة المالية.
- (٢) وممنوحة أثناء الفترة المالية .
- (٣) سقط الحق فيها أثناء فترة المالية.
- (٤) وتم ممارستها أثناء الفترة المالية.
- (٥) وانقضت أثناء الفترة المالية.
- (٦) وقائمة في نهاية الفترة المالية.
- (٧) وقابلة 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، وإذا 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 الإقصاء عن أسعار الممارسة والمدة التفاضلية المتبقية للمتوسط المرجح، و إذا كان نطاق أسعار الممارسة متسعاً، يتم تضمين الخيارات المتعلقة إلى نطاقات ذات مغز ومعنى لتقدير عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي قد يتم إصدارها والمبالغ النقدية التي قد يتم تلقيها عند ممارسة تلك الخيارات.

٤٦ - على المنشأة أن توضح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المتقاة، أو القيمة العادلة لأصول حقوق الملكية الممنوحة. خلال الفترة المالية.

٤٧ - إذا قامت المنشأة بقياس قيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتقاة نظير أدوات حقوق الملكية للمنشأة بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأصول حقوق الملكية الممنوحة لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة "٤٦"، فعلى المنشأة أن توضح على الأقل عما يلي :

(١) بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة خلال الفترة المالية أن توضح عن القيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس والمعلومات الخاصة بكيفية قياس القيمة العادلة المذكورة، بما في ذلك :

(١) نموذج تسعر الخيار المستخدم والمداخلات إلى ذلك النموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر قسهم، وسعر الممارسة، ونسبة التذبذب المتوقعة، ومدة خيار الاكتتاب في الأسهم، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، وسعر الفائدة الحالي من المخاطرة، واية مداخلات أخرى على النموذج، بما في ذلك الطريقة المستخدمة والافتراضات الموضوعية لإدماج آثار الممارسة المبكرة للمنوعة.

(٢) كيفية تحديد التذبذب المتوقع، بما في ذلك تفسير إلى أي مدى تم تعيين نسبة التذبذب المتوقعة على أساس التذبذب التاريخي.

(٣) ما إذا كان قد تم أو كيفية إيجاد أية سمات أخرى لمُدخ الخيز في قياس القيمة الصئلة، 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 المعلنة 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 إنماج توزيعات الأرباح المتوقعة لسي قياس للقيمة العادلة وإن كان ذلك قد تم فكيف تم هذا الإنماج.

و(٣) ما إذا كانت أية سمات لأدوات حقوق الملكية الممنوحة قد تم إدماجها في قياس القيمة العادلة وإن كان الأمر كذلك فكيف تم هذا الإنماج.

(ج) بالنسبة لعقود المدفوعة المبينة على الأسهم للمعينة أثناء الفترة المالية:

(١) يتم الإفصاح عن تلك التعديلات بشكل واضح.

و(٢) للقيمة العادلة الإضافية الممنوحة (نتيجة لتلك التعديلات).

و(٣) معلومات عن كيفية قياس القيمة العادلة الإضافية الممنوحة، بما يتوافق مع الشروط للمعينة في البنود (أ) و (ب) أعلاه، إن أمكن.

٤٨ - إذا قامت المنشأة مباشرة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلقاة أثناء الفترة المالية، فإنه يجب على المنشأة أن توضح 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 بتحضر القربنة المبينة في الفقرة ١٢، فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الطريقة، وتفسير سبب هذا للدحض.

٥٠ - على المنشأة أن توضح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المعاملات القائمة على المنفوعات المبينة على أسهم التي تعد على أرباح المنشأة أو خسائرها عن الفترة المالية وعلى مركزها المالي.

٥١ - لتفعيل المبدأ المبين في الفقرة ٥٠، على المنشأة الإصاح عما يلي على الأقل :

(أ) إجمالي المصروفات المعترف بها عن الفترة المالية وللناشئة عن المعاملات القائمة على مدفوعات مبنية على لسهم والتي تم بمقتضاها تلقي سلع أو خدمات غير مستوفية لشروط الاعتراف بها كالحصول، ومن ثم تم الاعتراف بها على الفور كمصروفات، بما في ذلك الإصاح المستقل عن تلك للشريحة من المصروفات التي تنشأ عن المعاملات التي يتم التعامل معها على أنها معاملات قلمة على المدفوعات المبنية على لسهم والممددة في شكل لسهم .

و(ب) بالنسبة للالتزامات المنشئة عن المعاملات للقلمة على المدفوعات للمبنية على لسهم:

- (١) يتم الإصاح عن إجمالي القيمة النظرية في نهاية الفترة المالية.
- (٢) إجمالي فرق للقيمة بالزيادة في نهاية الفترة المالية للالتزام البدي استحق للطرف الآخر بمقتضاها معارضة الحق في الحصول على المبالغ التقدي لم بالحصول أخرى في نهاية الفترة المالية (على سبيل المثال حقوق ارتفاع قيمة الأسهم).

٥٢ - إذا كانت المعلومات الواجب الإصاح عنها بموجب هذا المعيار غير مستوفية للمدائ المبينة في الفقرات ٤٤ و ٤٦ و ٥٠، فعلى المنشأة الإصاح عن أية معلومات إضافية طبقاً لما يكون ضرورياً لاستيفائها.

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة لمصر رقم (٣٩) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه .

تقدير للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة:

أ١- تتلقى الشركات من أ٢ إلى أ٤١ من هذا الملحق قياساً للقيمة 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 مستثناة. علاوة على ذلك، وحيث إن مسائل التقدير الواردة أثناء تركيز حصة 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 الموضوعات التي يتم فيها تقدير القيمة العادلة للأسهم المثل تحديد نسبة التوزيع للموظفين) تنطبق أيضاً في سياق تقدير القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات الممنوحة لأطراف بخلاف العاملين للاكتتاب في الأسهم في تاريخ حصول المنشأة على مبلغ أو تقييم للطرف الآخر لخدمة.

الأسهم

أ٢- 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)، المعلن بالأحكام والشروط التي تم منح الأسهم على أساسها (إلا بالنسبة لشروط الاستحقاق المستفدة من قياس القيمة العادلة طبقاً للفقرات من "١٩" إلى "٢١").

أ٣- على سبيل المثال: إذا لم يكن للعاملين الحق في تلقي حصصاً في الأرباح أثناء فترة الاستحقاق، يجب أن يتم أخذ هذا العامل في الاعتبار 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 يفترض أن يدفعه مشارك السوق ذي القدرة والذي لديه الرغبة في شراء نظير ذلك السهم. على سبيل المثال، إذا كان السهم من الأسهم المتداولة بشكل نشط في سوق تتم بالمعق وقسيولة، قد يكون لقيود التحويل لما بعد الاستحقاق أثر محدود - إن وجد - على السعر الذي قد يدفعه شريك السوق ذي

الدراية والذي لديه الرغبة في الشراء نظير تلك الأسهم. ولا تؤخذ القيود على التحويل لو غيرها من القيود التي تكون قائمة أثناء فترة الاستحقاق في الصحن ضد تقدير القيمة العادلة للأسهم للمدخلة في تاريخ المنح، حيث أن تلك القيود تتبع من وجود شروط الاستحقاق فتي يتم التعامل معها طبقاً للفرع من ١٩٦ إلى ٢٠٠.

خيارات الاكتتاب في الأسهم

أ٥ بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم المدخلة للعاملين، لا تكون أسعار السوق متاحة في كثير من الحالات، حيث أن الخيارات المدخلة تكون خاضعة لأحكام وشروط غير سارية على خيارات الاكتتاب في الأسهم المتداولة، وفي حالة عدم وجود خيارات الاكتتاب في أسهم متداولة بأحكام وشروط معاكسة، يتم تقدير القيمة العادلة للخيارات المدخلة للاكتتاب في الأسهم عن طريق تطبيق نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم.

أ٥ على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار قوائم فتي يراعيها مشركو السوق الذين لديهم الرغبة في الشراء عند انتهاء نموذج تسعير خيار الاكتتاب الذي يطيّفونه. على مبدل المثال، تتمتع لكثير من خيارات اكتتاب العاملين بمدة طويلة و عادة ما يكونوا قائلين للممارسة أثناء الفترة الواقعة بين تاريخ الاستحقاق ونهاية مدة الخيارات، وغالباً ما يتم معالجتها في وقت مبكر، ويجب أن تراعى هذه قوائم 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 ممارسة قبل نهاية مدة خيار الاكتتاب في الأسهم وقد لا تعكس بشكل كافٍ آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، كما أنها لا تسمح بإمكانية تخر ندية للتذبذب المتوقعة وغيرها من مدخلات النموذج الأخرى خلال مدة الخيار، إلا أنه بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم ذات المدة التعاقبية القصيرة نسبياً، - أو التي يجب ممارستها خلال فترة زمنية قصيرة بعد تاريخ الاستحقاق - قد لا تطبق العوامل المبينة أعلاه. وفي هذه الحالات قد ينتج عن معادلة Black-Scholes - Merton قيمة تعبر في جوهرها مساوية للقيمة الناتجة عن نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم الأكثر مرونة.

أ٦ تراعى جميع نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم، على أقل تقدير، العوامل التالية:

- (أ) سعر ممارسة الخيار.
- (ب) مدة الخيار.
- (ج) السعر الحالي للأسهم الأساسية.

- و(د) نسبة التوزيع للمتوقعة لسعر السهم.
- و(هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة على الأسهم (إن كانت مناسبة).
- و(و) سعر الفائدة الخالي من المخاطر بالعملة لمدة خيار الاكتتاب في الأسهم.
- أ٧ ثمة عوامل أخرى - يجب أن تؤخذ هي الأخرى في الاعتبار - براعيتها مشتركو السوق ذوي القدرة والذين لديهم الرغبة في الاكتتاب عند تحديد السعر (فيما عدا شروط الاستحقاق وسعت إعادة الإصدار المستبعدة من فئس القيمة المعادلة طبقاً للقرارات من ١١٩ إلى ٢٢٠).
- أ٨ على سبيل المثال، لا يمكن ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين بشكل نمطي أثناء فترة محددة (على سبيل المثال أثناء فترة الاستحقاق أو أثناء فترة 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 للخيارات التي يمكن ممارستها إلا في نهاية مدة خيارات، 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.
- أ٩ 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 قيداً للتحويل بحرية، أو لأن العامل يجب عليه ممارسة جميع الخيارات المستحقة عند التوقف عن العمل، ويجب أن تراعى آثار ممارسة المبكرة المتوقعة، كما هو مناقش في الفقرات من ١١٦ إلى ٢١٠.
- أ١٠ بالنسبة للعوامل التي لا براعيتها مشترك للسوق ذوي القدرة الذي لديه فنية عند تحديد سعر خيار الاكتتاب في الأسهم (أو غيرها من أدوات حقوق الملكية)، أن يتم أخذها في الاعتبار عند تقدير للقيمة 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 لحظ غير مرتبطة بتغير السعر الذي قد يحدده مشترك السوق ذوي القدرة والنية.
- المنحلات إلى نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم
- أ١١ عند تقدير نسبة التوزيع للمتوقعة وتوزيعات الأرباح للمتوقعة على الأسهم المعنية، يكون الهدف هو تقريب للقرارات التي نتج في سعر السوق لأجل أو سعر لتبادل المتداول لهذا الخيار، وبالمثل، عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات الاكتتاب في

الأسهم للممنوحة للعاملين، يكون فهدف هو تفريب التوقعات التي يطورها طرف خارجي لديه إمكانية الإطلاع على معلومات مفصلة بشأن سلوك ممارسة للعاملين على أساس المعلومات المتاحة في تاريخ المنح.

أنت ١٢ غلبًا، من المرجح أن يكون هناك نطاق من التوقعات المحققة عن نسبة التذبذب المستقبلية، وتوزيعات الأرباح ومنوك للممارسة. وإن كان الأمر كذلك فإنه، يجب أن يتم حساب القيمة المتوقعة، من طريق ترجيح كل مبلغ داخل النطاق باستخدام إمكانية حدوثه المرصطة به.

أنت ١٣ يوجه 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 بعضها إلى أن الخبرة التاريخية غير المعدلة تعد بمثابة عامل تكهن مقدني نسبيًا. على سبيل المثال، إذا كانت هناك منشأة لديها خطان مختلفان ومنعزلان من النشاط ونصرفت في الخط الأقل مخاطرة بشكل واضح، قد لا تكون نسبة التذبذب التاريخية هي المعلومات الأفضل والأكثر اعتمادًا لبناء توقعات معقولة بالنسبة للمستقبل.

أنت ١٤ في ظروف أخرى، قد لا تكون المعلومات التاريخية متاحة. على سبيل المثال، لا يكون لدى المنشأة المسجلة حاليًا سوى القليل من البيانات للتاريخية - إن وجدت - بشأن تذبذب سعر أسهمها. ويرد فيما يلي مناقشة للمنشآت غير المسجلة والمسجلة حاليًا.

أنت ١٥ إجمالاً لما سبق، على المنشأة ألا تعتمد في تقديرات التذبذب، وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح على مجرد المعلومات التاريخية بدون مراعاة إلى أي مدى يتوقع أن تكون الخبرة السابقة مبنية بشكل معقول عن الخبرة المستقبلية.

الممارسة المبكرة المتوقعة

أنت ١٦ غالبًا ما يحرص العاملون خيلوات الاكتتاب في الأسهم مبكرًا، لعدد من الأسباب. على سبيل المثال، تتم خيلوات الاكتتاب في الأسهم للممنوحة للعاملين بشكل نمطي بأنها غير قابلة للتحويل أو النقل. وغالبًا ما يؤدي ذلك للعاملين إلى ممارسة خيلوات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة لهم مبكرًا، لأن تلك هي الطريقة الوحيدة للعاملين لتسوية موقعهم. كما أن العاملین الذين يتوقعون عن العمل عادة ما يكونوا مطالبين بممارسة أية خيلوات مستحقة خلال مدة زمنية قصيرة، وإلا سقط حقهم في حيلار الاكتتاب في الأسهم. كما يسحب هذا العامل أيضًا في الممارسة المبكرة من جانب العاملین لخيلوات الاكتتاب في الأسهم. ومن بين العوامل الأخرى التي تؤدي إلى الممارسة المبكرة للتفر من المخاطر وانعدام تنوع الثروة.

أنت ١٧ تعتمد الوسائل المستخدمة في مراعاة آثار الممارسة المبكرة للمتوقعة على نوعية نموذج تسعير الخيلوات المطبق. على سبيل المثال، يمكن أن تؤخذ الممارسة المبكرة للمتوقعة في الاعتبار باستخدام تقدير للعمر المتوقع لخيلوات الاكتتاب في الأسهم (والذي

يكون، بالنسبة لخيار الاكتتاب في الأسهم للممنوع للعمل، المدة الزمنية الممتدة من تاريخ المنح إلى التاريخ الذي يتوقع أن يمارس فيه الخيار) كممثل في نموذج تسعير خيار الاكتتاب (على سبيل المثال معادلة Black-Scholes-Merton). وبدلاً من ذلك، يمكن أن يتم التخصيص للممارسة المبكرة المتوقعة في نموذج تسعير خيارات الاكتتاب فلتلبي لو نموذج ممال يستخدم المدة المتعلقة كممثل لو يكون.

أت ١٨ 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 الممثلة قسماً في الماضي.
- (ج) سعر الأسهم الأساسية. قد تشير الخبرة إلى أن العاملين يميلون إلى ممارسة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوى 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 لوقات متأخرة عن العاملين ذوي المستويات الأقل (تتم مناقشة هذا البند بشكل أوسع في الفقرة أ٢١).
- (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.

أت ١٩ وكما هو مبين في الفقرة ١٧، يمكن أخذ آثار الممارسة المبكرة في الاعتبار باستخدام تقييم للعمر المتوقع لخيار الاكتتاب في الأسهم كممثل في نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم، وقد تشير الخبرة. المتوقع لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة لمجموعة من العاملين، يمكن المنشأ أن تؤمن ذلك للتقييم 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 تُرد مناقشتها بشكل موسع فيما بعد).

أما ٢٠ من المرجح أن يكون من الأهمية بمكان أن يتم تقسيم منحة خيارات الاكتتاب في الأسهم إلى مجموعات من العاملين ذوي سلوك ممارسة متجانس نسبياً. ولا تعتبر قيمة الخيار دالة خطية مستقيمة لمدة الخيار؛ فالقيمة تزيد بمعدل متناقص مع تطوُّر القيمة. على سبيل المثال، إذا كانت جميع الاقتراحات الأخرى متساوية، على الرغم من أن خيار الاكتتاب ذي سنتين يكون أكثر قيمة من الخيار ذي السنة الواحدة، فإنه لا يصل إلى ضعف قيمته. وبما أن حساب القيمة لمقدرة الخيار على أساس المتوسط المرجح لعمر واحد يتضمن أعماراً مستقلة متباينة بشكل كبير من شأنه أن يعطي قيمة مبالغ فيها لإجمالي القيمة للعائلة لمقررات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة، ومن ثم فمن شأن فصل للخيارات الممنوحة إلى مجموعات يكون لكل منها نطاق ضيق نسبياً من الأعمار متضمنة داخل عمر المتوسط المرجح، أن يخفض من المبالغة في التقدير.

أما ٢١ تطبق اعتبارات معقدة عند استخدام النموذج الفئلي أو أي نموذج مشابه على سبيل المثال، قد تتميز خبرة المنشأة التي تمنح خيارات اكتتاب على نطاق واسع لجميع مستويات العاملين إلى أن مديري الإدارة العليا التنفيذيين يعملون إلى الاحتفاظ بخياراتهم لمدة أطول من العاملين في الإدارة المتوسطة، كما أن العاملين الأدنى في التدرج الوظيفي يعملون إلى ممارسة خياراتهم قبل فئة مجموعة أخرى. وبالإضافة إلى ذلك، فإن العاملين الذين يتم تشجيعهم أو إلزامهم بالاحتفاظ بالمدة الأدنى من قيمة فوائد حقوق الملكية لدى رب العمل الذين يعملون لديه - بما في ذلك خيارات الاكتتاب في الأسهم - قد مارسوا خيارات الاكتتاب، في المتوسط، بعد العاملين الذين لا يخصصون لذلك القدر، وفي هذه المواقف، فإن فصل لخيارات بناءً على مجموعات المتقنين الذين يشتركون في سلوك ممارسة متجانس سينتج عنه تقدير أكثر دقة لإجمالي القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة.

نسبة للتخفيف المتوقعة

أما ٢٢ إن نسبة للتخفيف المتوقعة هي مؤلف المبلغ الذي يتوقع أن يتقلب في نطاقه أي سعر أثناء أية فترة مالية، ومفلس للتخفيف المستخدم في نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم هو الانحراف المعياري السنوي لمعدلات العائد المركبة على النهم خلال مدة زمنية، ويتم التمييز عن التخفيف بشكل نمطي بالسنوات التي يمكن مقارنتها ببعضها البعض بغض النظر عن المدة الزمنية المستخدمة للحساب، على سبيل المثال، ملاحظات سعر ليلية أو الأسبوعية أو الشهرية.

أ٢٣ يقس معدل للعائد (الذي قد يكون إيجابيًا أو سلبياً) على السهم لمدة ما مدى استقامة حامل السهم من توزيعات الأرباح وقيمة ارتفاع (انخفاض) سعر السهم.

أ٢٤ نسبة التذبذب السنوية المتوقعة للسهم هي النطاق الذي يُتوقع خلاله أن ينخفض معدل العائد السنوي المركب المستمر بواقع الثلثين تقريباً، على سبيل المثال، فإن القول بأن السهم ذو معدل العائد المركب المستمر المتوقع بنسبة ١٢ في المائة تصل نسبة تذبذبه إلى ٣٠ في المائة يعني أن إمكانية أن يكون معدل فعائد على السهم لسنة واحدة بين - ١٨ في المائة (١٢٪ - ٣٠٪) و ٤٢ في المائة (١٢٪ + ٣٠٪) يكون ثلثيه تقريباً، وإذا كان سعر السهم ١٠٠ في بداية التعلم ولم يتم دفع أية توزيعات للأرباح، من المتوقع أن يتراوح سعر السهم في نهاية العام بين ٨٣,٥٣ (١٠٠ × س^{-١,٨}) و ١٥٢,٢٠ (١٠٠ × س^{١,٨}) أي حوالي ثلثي الفترة.

أ٢٥ تضم العوامل التي يجب مراعاتها عند تقييم نسبة التذبذب المتوقعة:

- (أ) التذبذب الضمني المنقبط من خيارات الاكتتاب في الأسهم المتداولة على سهم المنشأة، أو غيرها من أدوات حقوق الملكية المتداولة خاصة بالمشأة التي تتضمن سمات خيار الاكتتاب في الأسهم (مثل أدوات الدين قابلة للتحويل إلى أسهم)، إن وجدت.
- (ب) التذبذب التاريخي لسعر سهم عبر الفترات الأكثر حداثة وقتي تكون بوجه عام متعلقة مع مدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم (مع الأخذ في الاعتبار بقية العمر التعاقدية للخيار والأثار المتوقعة أن تسفر عنها الممارسة المبكرة).
- (ج) طول المدة التي تم خلالها تداول الأسهم وطرحها للاكتتاب العام، وقد يكون لدى المنشأة المسجلة حديثاً نسبة عالية من التذبذب التاريخي، مقترنة بمنشآت مماثلة تم الاعتراف بها منذ فترة أطول. و يوجد إرشاد إضافي للمنشآت المسجلة حديثاً فيما بعد.
- (د) قلبية 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 اشم سعر سهم إحدى المنشآت بنسبة تذبذب عبر عدة زمنية محددة نتيجة خسارة منقصة عامة أو إعادة هيكلة على نطاق واسع، يمكن للتفاضل من هذه الفترة عند حساب المتوسط التاريخي لنسبة التذبذب السنوية.

(م) 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 السبوع أو أعلى سعر في كل أسبوع، إلا أنه لا يجوز لها استخدام سعر الإغلاق في بعض الأسابيع وأعلى سعر في أسابيع أخرى. علاوة على ذلك، يجب أن يتم التعبير عن ملاحظات الأسعار بذات العملة المستخدمة في سعر المعاملة.

المنشآت المسجلة حديثاً

أ٢٦ كما هو مبين في الفقرة ٢٥، يجب على المنشأة أن تراعي نسبة التذبذب التاريخية لسعر السهم خلال أقرب مدة والتي تكون متعلقة بصفة عامة مع المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم، وإذا لم تتوفر معلومات كافية لدى إحدى المنشآت المسجلة حديثاً بشأن نسبة التذبذب التاريخية، فعليها على الرغم من ذلك حساب نسبة التذبذب التاريخية عن أطول فترة يكون نشاط التداول متاحاً 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 معطى 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

أ٢٧ لا يكون لدى المنشأة غير المسجلة أية معلومات تاريخية عند تقدير نسبة التذبذب المتوقعة، وترد بعض العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار فيما بعد.

أ٢٨ في بعض الحالات، قد تكون إحدى المنشآت غير المسجلة التي تصدر خيارات اكتتاب في الأسهم أو أسهم للعاملين (أو لأطراف أخرى) بشكل منتظم، قد تكون قد أقامت سوقاً داخلية لأسهمها. ويمكن أخذ تذبذب أسعار تلك الأسهم في الحسبان عند تقدير نسبة التذبذب المتوقعة.

أ٢٩ يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك أن تراعي نسبة التذبذب التاريخية أو الخصومية لمبيعاتها من المنشآت المسجلة التي نتاج بشأنها معلومات عن سعر قسم أو سعر خيار الاكتتاب في الأسهم، وتلك لاستخدامها في حالة توقع حدوث تذبذب في الأسعار. ومن المتوقع أن يكون ذلك ملائماً إذا أسست المنشأة قيمة أسهمها على أسعار الأسهم في المنشآت المسجلة المماثلة.

أ٣٠ إذا لم يتم للمنشأة بالاعتماد في تقييمها لقيمة أسهمها على أسعار أسهم المنشآت المسجلة المماثلة، واستخدمت بدلاً من ذلك منهجية تقييم أخرى لتقييم أسهمها، يمكن

للمنشأة أن تستبط تقييمًا للتوزيع المتوقع بتلاءم مع منهجية التقييم المستخدمة. على سبيل المثال، قد تقيم المنشأة أسهمها على أساس صفى الأصول أو الأرباح، كما أنها قد تراعي نسبة التوزيع المتوقعة لتقيم أو أرباح صفى تلك الأصول.

توزيعات الأرباح المتوقعة

أ٢١ يعتمد وجوب أخذ توزيعات الأرباح المتوقعة في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة على ما إذا كان لطرف الآخر له الحق في توزيعات الأرباح أو ما في حكمها.

أ٢٢ على سبيل المثال، إذا تم منح الممثلين خيارات للاكتتاب في الأسهم ولهم الحق في الحصول على توزيعات الأرباح على الأسهم الممنوحة أو ما يعادلها (والتي يمكن أن يتم دفعها نقدًا أو يتم تطبيقها لتخفيض سعر للممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة، فإنه يتم تقييم خيارات الممنوحة كما لو لم تكن هناك أية توزيعات لأرباح مستتبع على الأسهم الممنوحة، أي أنه يجب أن تكون مشتقات توزيعات الأرباح المتوقعة صمراً.

أ٢٣ 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 الممنوحة أثناء فترة الاستحقاق.

أ٢٤ بالعكس، لا يحق للممثلين 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 تفسير القيمة العادلة لمنحة الأسهم، يجب أن يتم تخفيض التقييم بواقع القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع أن يتم دفعها أثناء فترة الاستحقاق.

أ٢٥ وتطلب نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم بوجه عام أداء عوائد توزيعات الأرباح المتوقعة، إلا أنه يجوز للتعديل بحيث يتم استخدام مبلغ متوقع لتوزيعات الأرباح بدلاً من عائداتها، ويجوز للمنشأة أن تستخدم إما عائداتها للمتوقع أو مدفوعاتها المتوقعة، وإذا استخدمت المنشأة مدفوعاتها للمتوقعة ف عليها 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 تقريباً سنوياً، فإنه يجب ألا

يفترض للقيمة المقدرة لخيار الاكتتاب في الأسهم عائدًا ثابتًا لتوزيعات الأرباح المتوقعة طوال مدة خيار الاكتتاب في الأسهم ما لم يكن هناك دليل يدعم ذلك الافتراض. أ٣٦ بوجه عام، يجب أن يكون افتراض توزيعات الأرباح المتوقعة قائمًا على أساس المعلومات المتاحة للمعطي، وعلى المنشأة التي لا تدفع توزيعات أرباح ولا تتبنى خططًا لذلك أو تفترض عائدًا متوقعًا لتوزيعات الأرباح بمعدل صفر، إلا أنه بالنسبة للمنشأة فائضة التي ليس لديها تاريخ في دفع توزيعات الأرباح والتي قد تتوقع أن تبدأ في دفع توزيعات الأرباح أثناء المدة المتوقعة لخيارات الاكتتاب في الأسهم من قبل عاملها، وبوسع تلك المنشآت أن تستخدم متوسط عوائد توزيعات أرباحها السابقة (معدل) ومعدل ذلك توزيعات الأرباح الخاصة بمجموعة مشابهة من مثيلاتها بشكل مناسب.

سعر الفائدة الخالي من المخاطرة

أ٣٧ كما هو معروف، فإن سعر الفائدة الخالي من المخاطرة هو العائد المحسوب للمتاح حاليًا على إصدارات كوبيون قيمته صفرًا 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 لمدة التعاقبية 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 للعائد 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 الفصفي على الإصدارات الحكومية عند تقييم القيمة المعادلة لخيار الاكتتاب في الأسهم بمدة تساوي المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم قدي تم تقييمه.

أثر الهيكل الرأسمالي

أ٣٨ كما هو معروف، يحرر الغير، وليس المنشأة، خيارات اكتتاب في أسهم متداولة، وعند ممارسة هذه الخيارات يقوم الممارس 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 تغيير عدد الأسهم بإصدارات جديدة.

أ٣٩ بالعكس، إذا قُلمت المنشأة بتحرير خيارات الاكتتاب في الأسهم، يتم إصدار أسهم جديدة عند ممارسة خيارات الاكتتاب في تلك الأسهم (سواءً المصدرة بالفعل أو المصدرة في جوهرها، وذلك إذا تم استخدام الأسهم التي تم إصدارها في

السابق والاحتفاظ بها في الخزنة). ونظراً 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 كبيراً عند ممارسة هذا الخيار مثل ذلك للربح الذي يحققه عند ممارسة خيارات الاكتتاب في أسهم متداولة مماثلة لا تخفض من سعر السهم.

أ١٠. يعتمد تحديد ما إذا كان تلك 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 مقارنة 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 للتخفيض المحتمل في سعر السهم إلى سعر السهم في تاريخ المنح.

أ١١. يجب على المشتاء أن تراعي ما إذا كان من الممكن أن يكون الأثر لمخفيض سعر السهم الناجم عن ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم مستقبلاً أثر على قيمة العادلة لتلك المعقود لتلك الخيارات في تاريخ المنح، ويمكن أن يتم تكييف نمذجة تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم بحيث تراعي هذا الأثر المحتمل لتخفيض سعر السهم.

بإعمال تعديلات على المعقود القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم الممثلة في شكل أسهم أ١٢. تتطلب الفقرة ٢٧، بعض النظر عن أية تعديلات تدخل على الأحكام والشروط التي تم منح أدوات حقوق الملكية على أساسها، أو أي إلغاء أو نسوية لمنحة أدوات حقوق الملكية المذكورة، أن تقوم المنشأة بإثبات - على أقل تقدير - للخدمات المتلقاة والمفاسة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، إلا إذا لم تتمتع تلك الأدوات نتيجة لعدم استيفاء أحد شروط الاستحقاق (بغلاف شرط السوق) المحددة في تاريخ المنح. بالإضافة إلى ذلك، على المنشأة أن تثبت آثار التعديلات التي تزيد من إجمالي القيمة العادلة للمعقود القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم أو تكون ذات ميزة بخلاف تلك بالنسبة للعامل.

أ١٣. وتطبيق متطلبات الفقرة ٢٧

(أ) إذا أدى التعديل في زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (على سبيل المثال عن طريق تخفيض سعر الممارسة)، المقاسة قبل أو بعد التعديل مباشرة، فعلى المنشأة أن تدخل القيمة العادلة لزيادة الممنوحة، في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة في مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، وللقيمة العادلة لزيادة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق

لملكية للمعدة والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية، وكلاهما مقرر في تاريخ التحصيل. وإذا وقع التعديل أثناء فترة الاستحقاق، فإنه يتم تضمين القيمة العادلة لزيادة في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة خلال الفترة الممتدة من تاريخ التحصيل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، بالإضافة في المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح للمعترف به عبر بقية فترة الاستحقاق الأصلية، إذا وقع التعديل بعد تاريخ الاستحقاق يتم الاعتراف بالقيمة العادلة الإضافية الممنوحة على الفور - لو خلال فترة الاستحقاق إذا كان يجب على العامل أثناء فترة الخدمة الإضافية قبل أن يصبح مستحقاً بدون شرط لأدوات حقوق الملكية المعدلة.

(ب) بالمثل، إذا أدى التعديل إلى زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة، فإنه يجب على المنشأة أن تتخذ للقيمة 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 التحصيل 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 المطلوب يؤدي إلى حصول العامل على مزايا، على سبيل المثال بتخفيض فترة الاستحقاق أو بتعديل أو إزالة شرط الأداء (يختلف شرط العمق، الذي يتم التعامل من خلاله مع التغييرات التي نظراً عليه طبقاً للبند (أ) أعلاه)، فعلى المنشأة أن تأخذ شروط الاستحقاق المعدلة في الاعتبار عند تطبيق مقتضيات الفقرات من ١٩٠ إلى ٢٢١.

أ٤٤ علاوة على ذلك، إذا قامت المنشأة بتعديل أحكام وشروط أدوات حقوق الملكية الممنوحة المطلوب يخفض من إجمالي القيمة العادلة للحد القائم على مدفوعات متبقة على أنفسهم، لو إذا لم تكن متبقة لأية ميزة بالانتماء للعامل، يجب على المنشأة على الرغم من ذلك أن تستمر في التعامل مع الخدمات المتلقاة كمقابل لأدوات حقوق

الملكية الممنوحة كل تلك التعديلات لم تكن (بخلاف إلغاء بعض أو كل أنوار حقوق الملكية الممنوحة، التي يتم التعامل معها طبقاً لنص الفقرة ٢٨٠) - على سبيل المثال:

(أ) إذا أدى التعديل إلى تخفيض القيمة العادلة لأنوار حقوق الملكية الممنوحة لنفسه قبل فتحه أو بعده مباشرة، فعلى المنشأة أن تراعي الانخفاض في القيمة العادلة وأن تستمر في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتقاة مقابل أنوار حقوق الملكية القائمة على أساس لقيمة العادلة لأنوار حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) إذا أدى فتحه إلى تخفيض عدد أنوار حقوق الملكية الممنوحة إلى تعادل، فإنه يتم التعامل مع هذا التخفيض كما لو كان إلغاءً لتلك المبرحة من المنحة طبقاً لمتطلبات الفقرة ٢٨٠.

(ج) إذا قامت المنشأة بتعديل شروط الاستحقاق بشكل لا تتأثر به سزايا 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 ١٩٠ إلى ٢١٠.

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة

٤٥ لتعالج الفقرات ١٤٣ إلى ٤٣ ج معاملة معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة في كل من فوائده المنشأة المالية المنفردة أو المستقلة. وتتعلق الفقرات من أ٤٦ إلى أ٦١ كيفية تطبيق متطلبات الفقرات من ١٤٣ إلى ٤٣ ج، وكما هو مشار إليه في الفقرة ٤٣ د يمكن أن تحدث معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة لعدد من الأسباب اعتماداً على الحقائق والظروف. لذلك لا يعتبر هذا النقل شاملاً ويقترض أنه عندما لا يكون لدى المنشأة التي تسلم السلع والخدمات إلزاماً لتسوية المعاملة، تعتبر المعاملة مساهمة في حقوق ملكية المنشأة التابعة من المنشأة الأم بغض النظر عن أي ترتيبات مدد داخل المجموعة.

٤٦ بالرغم من أن النقل أدناه يركز على المعاملات مع الموظفين، فإنه ينطبق أيضاً على معاملات المدفوعات المبنية على أسهم للمعاملة مع مورد أو لخدمات من غير الموظفين. وقد يقتضي الترتيب بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة من المنشأة الأخيرة أن تنقل إلى الشركة الأم مقابل تقديم أنوار حقوق الملكية إلى

الموظفين . و لإيجال للنقل أثناء كيفية محاسبة ترتب الدفع هذا على ذلك للمجموعة.

أ٤٧ هناك أربعة قضايا شائعة تواجه معاملات المتقوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة . ولأجل التسهيل ، نقاش الأمثلة أثناء القضايا فيما يتعلق بالمنشأة الأم ومنشآتها التابعة .

ترتيبات المتقوعات المبنية على أسهم التي تتضمن أدوات حقوق ملكية للمنشأة
أ٤٨ المسألة الأولى هي ما إذا كانت للمعاملات التالية التي تتضمن أدوات حقوق ملكية للمنشأة ينبغي أن تعالج على أنها تم تسويتها نقداً أو تم تسويتها بأدوات حقوق الملكية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي المصري هذا .

(أ) تمنح المنشأة لموظفيها حقوقاً لأدوات حقوق ملكية للمنشأة (مثلاً خيارات أسهم) وبما أن تختار أو يتعين عليها شراء أدوات حقوق الملكية (أسهم الخزينة) من طرف آخر لهذا التزاماتها تجاه موظفيها ،

و(ب) يمنح موظفو المنشأة حقوقاً في أدوات حقوق ملكية للمنشأة (مثلاً خيارات أسهم) ، إما عن طريق لمنشأة نفسها أو مساهمها ، ويوفر مساهمو المنشأة أدوات حقوق الملكية المطلوبة .

أ٤٩ نحاسب المنشأة معاملات المتقوعات المبنية على أسهم التي تستلم فيها خدمات مقابل أدوات حقوق ملكيتها على أنه تم تسويتها بحقوق الملكية ، وينطبق هذا الأمر بغض النظر عما إذا اختارت المنشأة أو كان يتعين عليها شراء أدوات حقوق الملكية تلك من طرف آخر لسداد التزاماتها تجاه موظفيها بموجب اتفاقية المتقوعات المبنية على أسهم . وهو ينطبق أيضاً بغض النظر عما إذا :

(أ) كانت حقوق الموظف في أدوات حقوق ملكية للمنشأة ممنوحة من المنشأة نفسها أو من قبل مساهمها ،

أو(ب) تم تسوية معاملة المتقوعات المبنية على أسهم من قبل المنشأة نفسها أو من قبل مساهمها .

أ٥٠ إذا كان على مساهم التزام بنسوية للمعاملة مع موظفي المنشأة المستمر فيها قبله يقدم أدوات حقوق ملكية للمنشأة المستمر فيها لديه بدلاً من حقوق ملكيته ، لذلك إذا كان المنشأة المستمر فيها تقع في نفس المجموعة التي يوجد فيها المساهم ، وفقاً للفقرة ١٣ ج ، فخطي المساهم أن يقيس التزامه وفقاً للمتطلبات المحاسبية على للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة للبطانة أو لخدمات مقابل الإقترابات التي تتحملها أمام المورد في قوائم المساهم المالية المستقلة والمفردة وذلك المستقلة

على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في قوائم للمساهم المالية مجمعة .

ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم التي تشمل أدوات حقوق ملكية المنشأة الأم
أ٥١ تتعلق المسألة الثالثة بمعاملات الدفع على أساس الأسهم بين مشتركين أو أكثر ضمن نفس المجموعة والتي تشمل أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى في المجموعة . فعلى سبيل المثال يمنح موظفو المنشأة التابعة حقوقاً في أدوات حقوق الملكية لمنشأتها الأم كمقابل للخدمات التي يقدمها هؤلاء الموظفون إلى المنشأة التابعة .

أ٥٢ لذلك تتعلق المسألة الثانية بترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم التالية :
(أ) تمنح المنشأة الأم مباشرة لموظفي منشأتها التابعة حقوقاً في أدوات حقوق ملكيتها ، ويكون على المنشأة الأم (وليس المنشأة التابعة) بالتزام بتسليم موظفي المنشأة التابعة لأدوات حقوق الملكية.

و(ب) تمنح المنشأة التابعة لموظفيها في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم ويكون للمنشأة التابعة التزام بتسليم موظفيها بأدوات حقوق الملكية .

تمنح للمنشأة الأم لموظفي منشأتها التابعة حقوقاً في أدوات حقوق ملكيتها
أ٥٣ ليس على المنشأة التابعة التزاماً بتسليم موظفيها لأدوات حقوق ملكية منشأتها الأم . لذلك ، ووفقاً للفقرة ٤٣ب ، تقيس المنشأة الخدمات المقدمة من موظفيها وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية وتعترف بالزيادة المضافة في أدوات حقوق الملكية كمساهمة من المنشأة الأم .

أ٥٤ على المنشأة الأم التزاماً بتسوية المعاملة مع موظفي المنشأة التابعة من خلال تقديم أدوات حقوق ملكيتها لذلك ، ووفقاً للفقرة ٤٣ج ، تقيس المنشأة الأم التزامها وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية .

تمنح المنشأة التابعة لموظفيها حقوقاً في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم
أ٥٥ لأن المنشأة التابعة لا تحقق أي من الشروط الواردة في الفقرة ٤٣ب ، فعليه أن تعاسب المعاملة مع موظفيها على أنه تم تسويتها بالنقد . ويطبق هذا المتطلب بغض النظر عن كيفية حصول المنشأة التابعة على أدوات حقوق الملكية لسداد التزاماتها نحو موظفيها .

ترتيبات المدفوعات للمبنية على أسهم التي تشمل مدفوعات التي يتم تسويتها بالتقسيط إلى الموظفين

أ٦ ٥٦ المسألة الثالثة هي كيف ينبغي على المنشأة التي تستلم السلع أو للخدمات من مورديها (بما في ذلك الموظفين) أن تعالج محاسبياً ترتيبات المدفوعات للمبنية على أسهم نقداً عندما لا يكون على المنشأة نفسها أي التزام بعمل المدفوعات المطلوبة إلى الموردين ، فعلى سبيل المثال ، لترس الترتيبات لتغطية التي يكون فيها على المنشأة الأم (ونفس المنشأة نفسها) الالتزام بعمل المدفوعات لتغطية المطلوبة إلى موظفي 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 منشأتها الأم .

أ٧ ٥٧ ليس على المنشأة التابعة للتراماً بتسوية المعاملة مع موظفيها . لذلك ، تعالج منشأة محاسبياً المعاملة مع موظفيها على أنه تم تسويتها نقداً وتعترف بالزيادة المضافة في أدوات حقوق الملكية على أنها مساهمة من المنشأة الأم . وتعيد المنشأة التابعة قياس تكلفتها لمعاملة لاحقاً لأي تغييرات ناجمة عن شروط الاستحقاق غير الموقعة غير المحققة وفقاً للقرارات من "١٩" إلى "٢١" . ويختلف هذا الأمر عن قياس المعاملة على أنه تم تسويتها نقداً في القوائم المالية المجمعة للمجموعة .

أ٨ ٥٨ لأن المنشأة الأم ليس عليها التزاماً بتسوية المعاملة مع الموظفين ، ولأن المقابل عبارة عن نقد ، تقاس المنشأة الأم (ر المجموعة المجمعة) بـ التزامها وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التي تشرى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزام التي تحصلها أمام المورد في الفقرة ٤٣.ج.

نقل الموظفين بين منشآت المجموعة

أ٩ ٥٩ تتعلق للمبداً لأربعة بترتيبات الفسخ على أساس الأسهم للمجموعة والتي تشمل موظفي أكثر من منشأة في المجموعة . فعلى سبيل المثال ، تمنح المنشأة الأم موظفي منشأتها التابعة حقوقاً في أدوات حقوق ملكيتها مشروطة بإتمام الخدمات المستمرة مع المجموعة لفترة محددة . ويمكن أن ينقل موظف إحدى المنشآت التابعة إلى منشأة تابعة أخرى خلال فترة الاستحقاق دون تأثير حقوق الموظف في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم بموجب ترتيب المدفوعات للمبنية على أسهم الأصلي . وإذا لم يكن هناك على المنشآت التابعة التزام بتسوية معاملة المدفوعات للمبنية على أسهم مع موظفيها ، فإنها تعالج محاسبياً على أنها معاملة تم تسويتها

يلتزم حقوق الملكية . وتقيس كل منشأة الخدمات المستمدة من الموظف بالرجوع إلى القيمة المعادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ منح الحقوق في تلك الأدوات أساساً من قبل المنشأة الأم ونسبة فترة الاستحقاق التي خدمها الموظف مع كل منشأة تابعة .

أ٦- إذا كان على المنشأة التابعة التزام بشروط المعاملة مع موظفيها بأدوات حقوق ملكية متشابهة الأم ، فليتها تعالج المعاملة معاً على أنه تم تسويتها نقداً وتقيس كل منشأة تابعة للخدمات المستمدة على أساس القيمة المعادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح لنسبة فترة الاستحقاق التي خدمها الموظف في المنشأة . إضافة لذلك ، تعترف كل منشأة تابعة بأي تغير في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية خلال فترة خدمة الموظف لدى كل منشأة تابعة .

أ٦١- يمكن أن يخفق الموظف ، بعد تنقله بين منشآت المجموعة ، في تلبية أحد شروط الاستحقاق إذا شرط فسوق مثل أن يترك الموظف المجموعة قبل إتمام مدة الخدمة . وفي هذه الحالة ، وبما أن شرط الاستحقاق هو الخدمة في المجموعة ، تقوم كل منشأة تابعة بتعديل المبلغ المعترف به سابقاً فيما يتعلق بالخدمات المستمدة من الموظف وفقاً للمبادئ الواردة في الفقرة ١٩٠ وعليه ، إذا لم تستحق الحقوق الممنوحة من المنشأة الأم في أدوات حقوق الملكية بسبب إتمام الموظف في تلبية أحد شروط الاستحقاق إذا شرط السوق ، فلا يتم الاعتراف بأي مبلغ على أساس تراكمي للخدمات المستمدة من الموظف في الفوائم المالية لأي منشأة في المجموعة .

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٤٠) ٢٠١٥

الأدوات المالية - الإفصاحات

معيان المحاسبة المصري رقم (٤٠) ٢٠١٥ الأدوات المالية - الإفصاحات

المحتويات

٢-١	هدف المعيار
٥-٣	نطاق المعيار
٦	فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح
٣٠-٧	أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي
١٩-٨	قائمة المركز المالي
٨	فئات الأصول المالية والالتزامات المالية
	الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو
١١-٩	الخسائر
١٢-١٣	إعادة التقييم
١٤	المفاضلة بين الأصول المالية والالتزامات المالية
١٥-١٤	الضمانات
١٦	حساب مخصص خسائر الائتمان
١٧	الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات المضمنة
١٩-١٨	عدم الوفاء والإخلال بالتشروط
٢٠	قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل
٢٠	بنود الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر
٣٠-٢١	الإفصاحات الأخرى
٢١	السياسات المحاسبية
٢٤-٢٢	محاسبة التغطية
٣٠-٢٥	القيمة العادلة
٤٤-٣١	طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية

٣٣	الإفصاحات النوعية
٣٤-٣٦	الإفصاحات الكمية
٣٦-٣٨	خطر الائتمان
٣٧	الأصول المالية التي انقضت استحقاقها لم أضممت
٣٨	الضمانات وتصنيفات الائتمان الأخرى التي تم الحصول عليها
٣٩	خطر السيولة
٤٠-٤٢	خطر السوق
٤٠-٤١	تحليل الحساسية
٤٢	إفصاحات مخاطر السوق الأخرى
٤٢أ	تحويلات الأصول المالية
٤٢د	الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من دفاتر بأكملها
٤٢هـ	الأصول المالية المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر بأكملها
٤٢ح	معلومات إضافية
	ملحق إرشادات للتطبيق

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) ٢٠١٥ الأدوات المالية - الإفصاحات

هدف المعيار

- ١- إن هدف هذا المعيار هو مطالبة المنشآت بتوفير الإفصاحات في فوائدها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي :
 - (أ) أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة .
 - (ب) طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والتي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية الفترة المالية ، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر .
- ٢- تكمن مبادئ هذا المعيار بمبادئ الاعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الأدوات المالية : العرض* ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) " الأدوات المالية : الاعتراف والقياس" .

نطاق المعيار

- ٣- على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية ، باستثناء :
 - (أ) لحصص في الشركات التابعة والشقيقة والمشاريع المشتركة والتي يتم معالجتها محاسبياً طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) " لقوائم مالية المجمعة" و طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "لقوائم مالية المستقلة" لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) " محاسبة عن الاستثمارات في شركات شقيقة " غير أنه في بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) للمنشأة أن تعالج محاسبياً الحصة في شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك باستخدام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ، وفي هذه الحالات على المنشآت تطبيق التمثيلات الواردة في معيار المحاسبة المصري بهذا . وبالنسبة لتلك التي تقاس بالقيمة العادلة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) " قياس القيمة العادلة " ، وفي المنشآت كذلك تطبيق هذا المعيار على جميع المنشآت المرتبطة بالحصص في شركات التابعة أو الشقيقة أو المشاريع المشتركة إلا إذا كان المشتق يستوفي تعريف أداة حقوق الملكية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) .

(ب) حقوق وإلتزامات أصحاب قعدل للنجمة عن برامج مزايا لموظفين لتي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) " مزايا للعاملين".

(ج) ملغاة.

(د) عقود التأمين كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٧) " عقود لتأمين" غير أن هذا المعيار ينطبق على المشتقات الضمنية في عقود لتأمين إذا طلب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) من المنشأة معالجتها محاسبياً بشكل منفصل - إلى جانب ذلك على الجهة المصدرة تطبيق معيار المحاسبة المصري هذا على عقود الكفالات المالية إذا طلبت الجهة المصدرة معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) عند الاعتراف بهذه العقود وقيلسها ، إلا أنه يجب عليها تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٧) إذا تخطت الجهة المصدرة حسب الفقرة ٤- (د) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٧) تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٧) عند الاعتراف بها وقيلسها.

(هـ) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب عمليات المدفوعات لمبنية على أسهم والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) " المدفوعات للمبنية على أسهم " باستثناء أن هذا المعيار ينطبق على العقود ضمن نطاق الفقرات من ٥٠ إلى ٧٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) .

(و) الأدوات المطلوب تويبها كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين ١٦ (أ) و ١٦ (ب) أو الفقرتين ١٦ (ج) و ١٦ (د) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

٤- ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها ، وتشمل الأدوات المالية المعترف بها الأصول المالية والإلتزامات المالية التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ، وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها بعض الأدوات المالية التي هي برغم أنها خارج نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) فإنها ضمن نطاق هذا المعيار (مثل بعض أوتباطات القروض).

٥- ينطبق هذا المعيار على عقود شراء أو بيع بتد غير مالي والتي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) راجع الفقرات من ٥٠ إلى ٧٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح

٦- عندما يتطلب هذا المعيار الإفصاح حسب فئة الأداة المالية فإن على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الاعتبار حاصل هذه الأدوات المالية . وعلى المنشأة تقديم معلومات كافية لإتاحة لمطلقة مع لبنود الرئيسية في قائمة المركز المالي .

أهمية الأبحاث المالية للمركز المالي والأداء المالي

٧- على المنشأة الإصحاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم أهمية الأبحاث المالية بالنسبة لمركزها المالي ولأدائها المالي .

قائمة المركز المالي

قوائم الأصول المالية والإلتزامات المالية

٨- يجب الإصحاح عن الأصول الدفترية لكل فئة من فئات قتالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) وذلك إما في قائمة للمركز المالي أو في الإيضاحات :

- (أ) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، معينة بشكل منفصل :
 - (١) تلك التي تم تخصيصها كذلك عند الاعتراف الأولى .
 - (٢) تلك المبررة على أنها محتفظ بها للمعاجرة حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).
 - (ب) الإلتزامات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق .
 - (ج) للفروض والمدينون.
 - (د) الأصول المالية المتاحة لغرض البيع.
 - (هـ) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، معينة بشكل منفصل :
 - (١) تلك التي تم تخصيصها كذلك عند الاعتراف الأولى .
 - (٢) تلك المبررة على أنها محتفظ بها للمعاجرة حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).
 - (و) الإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة .
- الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

- ٩- إذا خصصت المنشأة فرضاً أو مديونية (أو مجموعة فروض أو مديونيات) بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فإن عليها الإصحاح عما يلي :
 - (أ) أقصى تعرض لخطر الإنقراض (راجع للفقرة ٣٦'أ) للفرض أو لمديونية (أو مجموعة الفروض أو المديونيات) في نهاية الفترة المالية.
 - (ب) مقدار التخفيض الذي تحدثه أية مشتقات إنتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة للتعرض الأقصى لخطر الإنقراض هذا.
 - (ج) مقدار التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للفرض أو المديونية (أو مجموعة الفروض أو المديونيات) الذي ينسب للتغيرات في خطر الإنقراض للأصل المالي المحدد إما :

(١) كمقدار التغير في القيمة العادلة الذي لا ينسب للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشأة خطر السوق.

أو (٢) باستخدام أسلوب بديل تعتد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر لمادة مقدار التغير في القيمة العادلة الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان للأصل .

وتشمل التغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشأة خطر السوق التغيرات في سعر الفائدة (الأساسية) أو سعر سلعة أو سعر صرف الأجنبي أو مؤشر الأسعار التي تمت ملاحظتها .

(د) مقدار التغير في القيمة العادلة الذي حدث لأداة مشتقات إلتزام ذات علاقة أو لوقت معاملة خلال الفترة وبشكل تراكمي منذ أن تم تخصيص القرض أو التمويلية .

١٠-١٢ خصصت للمنشأة التزاماً مالياً بقيمته العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر حسب الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٦٦) فإن عليها الإفصاح عما يلي :

(أ) مقدار التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان لذلك الإلتزام الذي تم تحديده إما :

(١) كمقدار التغير في قيمته العادلة التي لا تنسب للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشأة خطر السوق .

أو (٢) باستخدام أسلوب بديل تعتد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر لمادة مقدار التغير في القيمة العادلة الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان للإلتزام .

وتشمل التغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشأة مخاطر السوق التغيرات في سعر الفائدة الأساسي أو سعر الأدوات المالية للمنشأة لأخرى أو أسعار السلع أو مؤشر الأسعار .
ويلمنصية للمعقد التي تشمل خاصية فوحدات المرتبطة Unit- Linking Feature تشمل التغيرات في ظروف السوق تلك التغيرات في أداء صندوق الاستثمار الداخلى أو الخارجى للمعقد بذلك .

(ب) الفرق بين الرصيد الفعلى للإلتزام المالي والمبلغ الذي سيطلب من المنشأة تعاقدياً دفعه عند الاستحقاق لصاحب الإلتزام .

١١- على المنشأة الإفصاح عما يلي :

(أ) الأساليب المستخدمة لإستيفاء للمتطلبات في الفقرة ٩٠ (ج) والفقرة ١٠٠ (أ) ، بما في ذلك توضيح سبب كون هذه الأساليب ملائمة.

(ب) إذا كانت المنشأة تعتقد أن الإقصاح الذي قدمته للإسقاط بالمطلوبات في الفقرة ١٠(ج) أو الفقرة ١٠(أ) لا يمثل بصدق التخويف في القيمة لعائلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي الذي ينشأ عن المخاطر الائتمانية فإن الإقصاح عن أسباب للتوصل لهذا الاستنتاج والعوامل التي تتأثر بها تكون مناسبة .

إعادة للتبويب

١٢- إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصل مالي على أنه قد تم قياسه :

(أ) بالتكلفة أو التكلفة المستهلكة وليس بمقدار القيمة العادلة .

أو (ب) بالقيمة العادلة وليس بقيمة التكلفة أو التكلفة للمستهلكة .

فإن عليها الإقصاح عن المبلغ الذي أعيد تبويبه ضمن أو خارج كل فئة ، وسبب

إعادة التبريد (راجع فقرات من ٥١٠ إلى ٥٤٠ من معيار المحاسبة المصري

رقم (٢٦) .

١٢- إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصل مالي من المجموعة القيمة بالقيمة العادلة من

خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة ٥٠(ب) أو ٥٠(د) من معيار المحاسبة

المصري رقم (٢٦) لو من مجموعة المتاحة للبيع طبقاً للفقرة ٥٠(هـ) من معيار

المحاسبة المصري رقم (٢٦) فطها الإقصاح عن :

(أ) قيمة لتبويب من وإلى كل مجموعة .

(ب) في كل فترة مالية حتى الاستبعاد من الدفاتر أرصدة كل الأصول المالية وقيمتها

العائلة والتي تم إعادة تبويبها في فترة المالية الحالية وفترات المقارنة السابقة .

(ج) إذا كان الأصل للمالي قد تم إعادة تبويبه طبقاً للفقرة ٥٠(ب) للوضع السابق

والعقل والظروف التي تشير إلى أن الوضع كان نادراً .

(د) في الفترة المالية التي تم فيها إعادة تبويب الأصل المكسب أو للخسارة الناشئة

عن القيمة للعائلة للأصل المالي والتي تم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر

أو في بنود الدخل لتشمل الأخرى في هذه الفترة المالية وفترات المقارنة السابقة .

(هـ) في كل فترة مالية لاحقة لتبويب (بما فيها الفترة المالية التي تم فيها إعادة

تبويب الأصل المالي) وحتى الاستبعاد من الدفاتر ، قيمة المكسب أو للخسارة في

القيمة العادلة والتي كسب من الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر أو في بنود

الذي يشمل الأخرى لو لم يكن قد تم إعادة تبويب الأصل المالي والمكتب و
للخسارة والإيراد والمصروف الذي تم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر .
و(و) سعر الفائدة الفعلي والمبلغ المقرر للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة إستخدامها
في تاريخ إعادة تقييم الأصل المالي .

١٣- ملغاة.

المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية

١٢- تكمل الالتزامات الواردة في فقرات من ١٣"ب" إلى ١٣"د" متطلبات الإفصاح
الأخرى لهذا المعيار وهي مطلوبة لتكلفة الأدوات المالية المعترف بها التي تم مقاصتها
وفقاً لفقرة ٤٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) . وتطبق هذه الإفصاحات
أيضاً على الأدوات المالية المعترف بها الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية
نافذة أو تفق مماثل بغض النظر عما إذا كان قد تم مقاصتها وفقاً لفقرة ٤٢" من
معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) .

١٣ب - تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الأثر أو
التأثير المحتمل لترتيبات تصفية حسابات على مركز المنشأة المالي . ويشمل هذا
الأثر أو التأثير المحتمل لحرق المقاصة المرافقة للأصول المالية والالتزامات المالية
المعترف بها التابعة للمنشأة ، والتي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣"أ" :
١٣ج- لتحقيق أهداف الفقرة ١٣"ب" تفصح المنشأة في نهاية الفترة المالية عن معلومات
تكمية إضافية بشكل منفصل للأصول المالية والالتزامات المالية المعترف بها والتي
تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣"أ" .

(أ) المبلغ الإجمالي لتلك الأصول والالتزامات المالية المعترف بها .
و(ب) المبلغ الذي تم مقاصتها وفقاً للمعيار الواردة في الفقرة ٤٢" من معيار المحاسبة
المصري رقم (٢٥) عن تحديد صافي المبلغ المعروضة في قائمة المركز المالي .
و(ج) صافي المبلغ المعروضة في قائمة للمركز المالي .
و(د) المبلغ الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو اتفاق مماثل وغير
مشمولة خلافاً لذلك في الفقرة ١٣ج(ب) بما في ذلك :
(١) المبلغ المرشحة بالأدوات المالية المعترف بها والتي لا تحقق بعض أو كافة
معايير المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) .
و(٢) المبلغ المتعلقة بالضمان الإضافية المالية (بما فيها لصلة الإضحية النقدية) .
و(هـ) صافي المبلغ بعد اقتطاع المبالغ الواردة في (د) من المبالغ الواردة في (ج) .

ويتم عرض المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة في صورة جداول بشكل منفصل عن الأصول المالية والالتزامات المالية ، إلا إذا كانت هناك صورة أخرى أكثر ملاءمة.

١٣د- يكون إجمالي المبلغ الموضح عنها وفقاً لفقرة ١٣ج(د) للأداة مقتصرأ على المبلغ الوارد في الفقرة ١٣ج(ج) تلك الأداة .

١٣هـ- تخرج المنشأة في الإفصاحات وصفاً لحقوق المفصلة للمرفقة للأصول المالية و الالتزامات المالية المنشأة للخاصة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو لتعلق مماثل والموضح عنها وفقاً لفقرة ١٣ج(د) بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق.

١٣و- إذا كانت المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من ١٣ب إلى ١٣هـ مفسحة عنها في أكثر من إيضاح في القوائم المالية ، فيجب على المنشأة الإشارة إليها مرجعياً بين تلك الإفصاحات.

الضمانات

١٤- على المنشأة الإفصاح عما يلي :

(أ) فرص التدفد لأصول مالية المرهونة كضمان للالتزامات أو الالتزامات المحتملة ، بما في ذلك المبالغ التي أعيد تصنيفها حسب الفقرة ٣٧(أ) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) .

(ب) الأحكام والشروط المتعلقة بتعهداتها .

١٥- عندما يكون لدى المنشأة ضمان (لأصول مالية أو غير مالية) ومسموح لها ببيع الضمان أو إعلاء رهنه في حالة عدم وجود تقصير Default من جانب صاحب الضمان فإن عليها الإفصاح عما يلي :

(أ) القيمة المقدرة للضمان المحتفظ به .

(ب) القيمة العادلة لأي ضمان تم بيعه أو إعلاء رهنه ، وما إذا كان على المنشأة بالتزام بإعادته .

(ج) الشروط والأحكام المتعلقة باستخدامها للضمان .

حساب مخصص خسائر الإئتمان

١٦- عندما تشمل قيمة الأصول بسبب خسائر الإئتمان وتسجل المنشأة الاضمحلال في حساب منفصل (على سبيل المثال حساب مخصص يستخدم لتسجيل الإضمحلالات الفردية أو حساب مشابه لتسجيل اضمحلال جماعي للأصول) بدلاً من تخفيض الرصيد التدفدي للأصل مباشرة فإن عليها الإفصاح عن مطابقة التغيرات في ذلك المخصص خلال الفترة لكل فئة من الأصول المالية .

الأنواع المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة

١٧- إذا أصدرت المنشأة أداة تحتوي على كل من التزام ومكون حقوق ملكية (راجع لفقرة ٢٨" من محاور المحاسبة المصرية رقم (٢٥)) وكان للأداة مشتقات ضمنية متعددة Multiple Embedded Derivatives تعتمد قيمتها على بعضها (مثل أداة مالية قابلة للتحويل ومعلقة بحق إعانة للشراء Callable Convertible) فإن عليها الإفصاح عن وجود هذه خصائص .

عدم الوفاء والإخلال بالشروط

١٨- على المنشأة الإفصاح عما يلي بالنسبة للقروض المستحقة الدفع المعترف بها في نهاية الفترة المالية :

- (أ) تفاصيل أية حالات عدم وفاء خلال الفترة بالمبلغ الأصلي أو القليلة أو احتمالي يستهلك لقروض أو أحكام يستهلك للقروض المستحقة.
- (ب) فرصيد لافترى للقروض المستحقة التي لم يتم وفاء بها في نهاية الفترة المالية .
- (ج) ما إذا تمت معالجة حالات عدم الوفاء أو أعيد التفاوض بشأن شروط القروض قبل اعتماد إصدار القوائم لمالية.

١٩- إذا كانت هناك أثناء الفترة حالات إخلال بأحكام إتفاقية قرض باستثناء تلك الحالات المبينة في الفقرة ١٨" فإن على المنشأة الإفصاح عن نفس المعلومات حسبما تتطلب الفقرة ١٨" إذا سمحت حالات الإخلال هذه المقرض بطلب الإسراع في التسديد (ما لم يكن قد تمت معالجة حالات الإخلال أو أعيد التفاوض بشأن شروط القرض في 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 مكاسب أو الخسائر بما في قائمة الدخل أو في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات :

(أ) صافي المكاسب أو صافي الخسائر من :

- (١) الأصول المالية أو الالتزامات المالية المقومة بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، مع عرض - بشكل منفصل - للأصول المالية أو الالتزامات المالية المبوية على هذا النوع عند الاعتراف الأولى والأصول المالية أو الالتزامات المالية المبوية على أنها مكتفظة بالمتلجزة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرية رقم (٢٦) .

(٢) الأصول المالية لمقاومة التبيح ، مع عرض - بشكل منفصل - مبلغ تكسب أو الخسارة المعترف بها مباشرة في جدول الدخل تشمل الأخرى خلال الفترة والمبلغ الذي تم إعانة تويبه من حقوق الملكية وتم الاعتراف به في أرباح أو خسارة الفترة .

(٤) القروض والعديونيات .

و (ب) إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محموبين باستخدام طريقة الفائدة الفعلية) وذلك بالنسبة للأصول المالية أو الإئتمانات المالية التي لم يتم تحديدها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

الفصلية / القائمة عن :

و(٢) نشاط لمناخ الحفظ والأنشطة الاقتصادية الأخرى فتسبب بنجم عنها الاحتفاظ بالأصول أو استثماراتها نيابة عن الأفراد والمؤسسات المالية وبرامج مزايًا لتفاد والمؤسسات الأخرى .

معیار المحاسبية لمصرى رقم (٢٦) للفقره ٩٣.

(هـ) مبلغ لية خسارة التمتع بالكلية لغيره من المالكين.

الإحصاءات الأخرى

السيارات المحسنة

٢٦- وفقًا للفقرة ١١٧ من معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض لقوائم المالية"،

على المنعاه الإفصاح في ملخص لبيانات المحاسبية الهامة عن أسس (لو سعر)
قياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، وقياسات محاسبية الأخرى المستخدمة
والتى تكون لازمة لفهم القوائم المالية .

محاسبة التغطية

٢٢- على المنشأة الإفصاح عما يلي بشكل منفصل لكل نوع من أنواع التغطية المبيّنة في محيز محاسبة للمصري رقم (٢٦) (تغطيات لقيمة للعائلة وتغطيات التدفقات النقدية وتغطيات صفى الاستثمارات في العمليات الأجنبية) :

(أ) وصف للتغطية.

(ب) وصف للأدوات المالية المحددة أنها أدوات تغطية وقيمتها العادلة في نهاية للفترة المالية .

(ج) حليمة لمخاطر التي تم تغطيتها .

٢٣ بالنسبة لتغطية التدفقات النقدية على المنشأة الإفصاح عما يلي :

- (أ) الفترات المتوقعة للتدفقات النقدية ومتى يتوقع أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر .
- (ب) وصف لأية معاملات متوقعة تم للمحاسبة عنها مالياً باستخدام محاسبة التغطية إلا أنه لم يعد من المتوقع حدوثها.
- (ج) المبلغ الذي تم الاعتراف به في بنود الدخل لشمل الأخرى خلال للفترة .
- (د) المبلغ الذي تم إعادة تقييمه من حقوق الملكية إلى ربح أو خسارة للفترة ، مع بيان المبلغ الذي تم إدخاله في كل بند رئيسي في قائمة الدخل .
- (هـ) المبلغ الذي تم دفعه من حقوق الملكية خلال للفترة وإدخاله في القوائم الأوتى لتكلفة الإقتناء لم لية تكلفة دفترية أخرى لأصل أو التزام غير مالي استخدم في تغطية معاملة متوقعة محتملة الحدوث بدرجة عالية .

٢٤- على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عما يلي :

(أ) للمكاسب أو الخسائر في تغطيات لقيمة للعائلة :

(١) في أداة التغطية .

(٢) في البند المغطى الذي ينسب للمخاطرة التي يتم تغطيتها .

(ب) عدم لفاعلية لمعترف بها في الربح أو الخسارة التي تتجم من تغطيات التدفقات النقدية .

(ج) عدم التغطية لمعترف بها في الربح أو الخسارة التي تتجم من تغطيات صفى الاستثمارات في العمليات الأجنبية .

القيمة العادلة

٢٥- يستثناء ما ورد في الفقرة "٢٩"، بالنسبة لكل فئة من فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية (راجع الفقرة "٦") على المنشأة الإقصاء عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول و الإلتزامات بطريقة تسمح يعطرنها مع رصيدا لتفترى .

٢٦- عند الإقصاء عن تقييم العادلة على المنشأة لجميع الأصول المالية والإلتزامات المالية في فئات ، ولكن لا يجب أن تجري المقاصة بينها إلا إلى المدى الذي يتم به عمل المقاصة بين أرصدها الدفترية في قائمة المركز المالي .

٢٧- ملغاة.

٢٨- في بعض الحالات لا تعترف المنشأة ببيع أو خسارة عند الاعتراف الأولي بالأصل أو الإلتزام المالي لأن القيمة العادلة ليست مثبتة بسعر محض في سوق نشط لأصل أو الإلتزام مطابق (أي مدخل المستوى ١) ونهت مستدة إلى أسلوب تقييم يستخدم فقط للبيانات من أسواق منخوطة (راجع الفقرة "٧٦" من معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٦)) ، وفي هذه الحالات ، تصحح المنشأة حسب فئة الأصل أو الإلتزام المالي عن :

(أ) سياستها المحاسبية في الاعتراف بالفرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وسعر المعاملة في الربح أو الخسارة لتعكس التغير في العوامل (بما فيها الوقت) لذى يأخذه المشركون في الاعتبار عند تسعير الأصل أو الإلتزام (راجع الفقرة "٧٦" من معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٦)) .

(ب) الفرق التراكمي الذي سيتم الاعتراف به في الربح أو الخسارة في نهاية الفترة ومطابقة للتغيرات في رصيد هذا الفرق .

(ج) سبب استنتاج المنشأة أن سعر المعاملة ليس أفضل دليل للقيمة العادلة ، بما في ذلك وصف للدليل الذي يدعم القيمة العادلة .

٢٩- لا تطلب الإقصاءات عن القيمة العادلة :

(أ) عندما يكون المنتج المسجل تقريباً مطولاً للقيمة العادلة ، على سبيل المثال للأدوات المالية مثل قنم المدينة والدائنة لتجارية قصيرة الأجل .

(ب) لإستثمار في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معروف في سوق نشط ، أو مشتقات مرتبطة بأدوات حقوق الملكية هذه التي تم قياسها بالتكلفة حسب معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٦) لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها بشكل موثوق به ، أو

(ج) لعقد يحتوي على خاصية مشتركة تعبيرية (كما هو مبين في المعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية ٤) إذا كانت قيمة العادلة لهذه الخاصية لا يمكن قياسها بشكل موثوق به .

٣٠- في الحالات المبينة في الفقرة ٢٩ (ب) و (ج) على المنشأة الإفصاح عن المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ أحكامهم للعلامة مهم شأن مدى التفريق الممكن بين القيمة الدفترية لهذه الأصول أو الإلتزامات المالية وقيمتها العادلة بما في ذلك:

(أ) حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات فنية المبنية لهذه الأدوات لأنه لا يمكن قياس قيمتها لمادة بشكل موثوق به.

و (ب) وصف الأدوات المالية ولمسندتها لنظرية وإفصاح لسبب عدم إمكانية قياس قيمتها للمادة بشكل يعتمد عليه .

و (ج) معلومات حول سوق الأدوات .

و (د) معلومات حول ما إذا كانت المنشأة تتوى التصرف في الأدوات المالية وتحقيق ذلك .

و (هـ) إذا استبعدت من الدفاتر أدوات مالية لم يمكن في السابق قياس قيمتها لمادة بشكل يعتمد عليه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وقيمتها الدفترية في وقت الاستبعاد من الدفاتر ومبلغ العكس أو للخسارة المعترف بها .

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية

٣١- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي القوائم المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ نهاية الفترة المالية .

٣٢ تركز الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات من ٣٣ إلى ٤٢ على لمخاطر التي تنجم عن الأدوات المالية وكيف تمت إدارتها ، وتشمل هذه لمخاطر عامة - دون أن تكون مقصورة على ذلك - مخاطر الائتمن ومخاطر السيولة ومخاطر السوق .

٣٣ - إن تقييم الإفصاحات نوعية في سياق الإفصاحات الكمية يساعد المستخدمين على ربط الإفصاحات ذات العلاقة وبالتالي تشكيل صورة كلية لطبيعة ونطاق المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية . كما أن للتفاعل بين الإفصاحات النوعية والكمية من شأنه أن يسهم في الإفصاح عن المعلومات بطريقة تساعد المستخدمين بشكل أفضل على تقييم تعرض المنشأة للمخاطر .

الإفصاحات النوعية

٣٣- على المنشأة الإفصاح لكل نوع من المخاطر قدلجمة عن الأدوات المالية مما يلي :

(أ) التعرض للمخاطر وكيف تتحم .

و (ب) أهداف وسياسات وأساليب إدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر .

و (ج) لية تغيرات في لينة (أ) أو لينة (ب) عن الفترة السابقة .

الإفصاحات الكمية

٣٤- على المنشأة الإفصاح لكل نوع من المخاطر الفاجمة عن الأدوات المالية مما يلي :

(أ) ملخص للبيانات كمية حول تعرضها لتلك لمخاطر في تاريخ نهاية الفترة المالية، ويجب أن يكون هذا الإفصاح بناءً على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة (حسب لتعريف لورد في معيار المحاسبية المصري رقم (١٥) * الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة)، على سبيل المثال مجلس الإدارة أو المسئول التنفيذي الرئيسي للمنشأة .

(ب) الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات من ٣٦* إلى ٤٢* إلى المدى الذي لم يرد في لينة (أ) .

(ج) حالات تركيز المخاطر، إذ لم تكن ظاهرة من لينة (أ) وللينة (ب) .

٣٥- إذا كانت البيانات كمية التي تم الإفصاح عنها كما هي في تاريخ نهاية الفترة المالية لا توضح تعرض المنشأة للمخاطر خلال الفترة فإن على المنشأة تقديم مزيد من المعلومات لتوضيح مدى لتعرض المخاطر من قبل المنشأة .

خطر الائتمان

٣٦- على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل فئة من فئات الأدوات المالية :

(أ) لمبلغ الذي يمثل أقصى درجة لتعرض لمخاطر الائتمان في تاريخ نهاية الفترة المالية بدون الأخذ في الاعتبار أي ضمانات محتفظ بها أو تصنيفات الائتمان الأخرى (على سبيل المثال إتفاقيات عمل للمعاصرة والتي لا تستوفي شروط عمل المعاصرة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)) وهذا الإفصاح غير مطلوب للأدوات المالية التي يبلغ رصيدها الدفترى أقصى حد لتعرض لمخاطر الائتمان .

و (ب) فيما يتعلق بالمبلغ المفصح عنه في لينة (أ) وصف الأفراد المحتفظ بها كضمان وتصنيفات الائتمان الأخرى، وأثرها المالي (مثلاً تحديد مدى إسهام الضمان وتصنيفات الائتمان الأخرى في التخفيف من مخاطر الائتمان) .

و (ج) معلومات حول صورة الائتمان للأصول المالية التي لم تنقضى فترة استحقاقها ولم تضمحل قيمتها .

و (د) ملحة .

الأصول المالية التي تُقضى لاستحقاقها أو أضيفت قيمتها

٣٧- على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول المالية :

(أ) تحليل لأصول الأصول لمالية التي حل تاريخ إستحقاقها في تاريخ نهاية الفترة المالية ولكن لم تضمحل قيمتها .

و(ب) تحليل الأصول المالية التي أضيفت قيمتها كل على هذه في تاريخ نهاية الفترة المالية ، بما في ذلك العوامل التي أخذتها المنشأة في الاعتبار عند تحديد أنها أضيفت قيمتها .

و(ج) ملءة.

الضمانات وتحسينات الائتمان الأخرى التي تم الحصول عليها

٣٨- عندما تحصل المنشأة على أصول مالية أو غير مالية خلال فترة الاستملاء على البنود التي تحتفظ بها كضمانات أو قلهو إلى تحسينات الائتمان الأخرى (على سبيل المثال لكفالات)، وكانت هذه الأصول في بشروط الإعتراف في المعايير الأخرى فإن على المنشأة الإفصاح عما يلي :

(أ) طبيعة الأصول التي تم الاستملاء عليها وأرصدها المتغيرة .

و(ب) عندما لا تكون الأصول قابلة للتحويل بسهولة للنقد ، الإفصاح عن سياسة المنشأة الخاصة بالتصرف في هذه الأصول أو بإستخدامها في عملياتها.

خطر السيولة

٣٩- على المنشأة الإفصاح عما يلي :

(أ) تحليل بتواريخ استحقاق الإلتزامات المالية غير المستقاة (بما في ذلك عقود الضمانات المالية فمصدرة) يبين تواريخ الاستحقاق المتعاقبة المتبقية .

و(ب) الإفصاح عن تحليل بتواريخ استحقاق الإلتزامات المالية المشتقة على أن يتضمن التحليل تواريخ الاستحقاق المتعاقبة المتبقية والتي تعد فيها هذه لتواريخ حلة لفهم توقيت التدفقات النقدية (راجع الفقرة "أب ١١") .

و(ج) وصف لكيفية إدرة المنشآت لمخاطر السيولة المتأصلة في البند (أ) و(د) .

خطر السوق

تحليل الحساسية

٤٠- على المنشأة الإفصاح عما يلي ما لم تكن تخضع للفقرة ٤١ :

(أ) تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية وبيان كيف أن قريج لو قصارة وحقوق الملكية كانت ستتأثر بسبب التغيرات في المخاطر ذات العلاقة المتغيرة التي كانت محتملة بشكل معقول في ذلك التاريخ .

و(ب) الأساليب والإجراءات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية .
و(ج) التنويرات عن لفظة السابقة في الأساليب والإجراءات المستخدمة، وأسباب هذه التنويرات .

٤١- إذا قامت المنشأة بإعداد تحليل الحساسية مثل القيمة المعرضة للمخاطر والتي تعكس الإحتمال المتبادل بين متغيرات المخاطر (على سبيل المثال أسعار الفائدة وأسعار الصرف) ويستخدمه لإدارة المخاطر المالية فإنه يمكنها استخدام تحليل الحساسية هذا بدلاً من التحليل المحدد في الفقرة "٤٠" ، وعلى المنشأة كذلك الإفصاح عما يلي :
(أ) إيضاح للأسلوب المستخدم في إعداد تحليل الحساسية هذا وللمؤشرات الرئيسية والإجراءات التي تركز عليها البيانات المقدمة .
و(ب) إيضاح لهدف الأسلوب المستخدم ومحددات المعلومات التي لا تعكس بشكل كامل القيمة للعائلة للأصول والإجراءات ذات العلاقة .

إفصاحات مخاطر السوق الأخرى

٤٢- عندما تكون تحليلات الحساسية التي تم الإفصاح عنها طبقاً للفقرة "٤٠" أو الفقرة "٤١" لا تمثل المخاطر المتصلة في الأداة المالية (على سبيل المثال لأن يتعرض في نهاية السنة لا يعرض خلال السنة) فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وسبب اعتقادها أن تحليلات الحساسية لا تمثل هذه المخاطر .

تحويلات الأصول المالية

٤٣- إن متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرتين "٤٢ب" و "٤٣ج" والمتعلقة بتحويلات الأصول المالية تأتي مكتملة لمتطلبات الإفصاح الأخرى في هذا المعيار . وتعرض المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتين "٤٢ب" ، "٤٣ج" في إفصاح واحد ضمن القوائم المالية . كما تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة لجميع الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر ولأي سجل مستمر في أي أصل محول قائم في تاريخ إعداد القوائم بغض النظر عن الوقت الذي حصلت فيه معاملة التحويل ذات العلاقة . ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح في تلك الفقرات ، تحول المنشأة جميع أو بعض الأصول المالية (الأصول المالية للمحولة) إذا ، فقط إذا :

(أ) قامت بنقل الحقوق التعاقدية لإستلام التدفقات النقدية لتلك الأصل المالي .
أو(ب) احتفظت بالحقوق التعاقدية لإستلام التدفقات النقدية لتلك الأصل المالي ، لكنها تكبدت إلزاماً تعاقدياً بنفع التدفقات النقدية لواحد أو أكثر من المستثمرين في ترتيب محدد .

٤٢ب- تفصح المنشأة عن المعلومات التي تساعد مستخدمي قوائمها المالية :

(أ) فهم العلاقة بين الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها والإلتزامات ذات العلاقة .

(ب) تقييم طبيعة التدخل المستمر للمنشأة في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر والمخاطر المرتبطة بهذا التدخل .

٤٢ج - لأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرتين ٤٢هـ و ٤٢ح ، يكون للمنشأة تدخل مستمر في أصل مالي محول إذا - كجزء من التحويل - لحفظت المنشأة بأي من الحقوق والإلتزامات التعاقدية المناصلة في الأصل المالي المحول أو حصلت على أي حقوق أو إلتزامات تعاقدية جديدة متعلقة بالأصل المالي المحول . ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرتين ٤٢هـ و ٤٢ح ، لا يشكل أي مما يلي تدخل مستمر :

(أ) الإقراض والضمانات المالية المتعلقة بالتحويل لصوري ومفاهيم مدى المعقولة وحسن نية وعمليات المعالجة التي يمكن أن تبطل أي عملية تحويل نتيجة لإجراء قانوني .

(ب) العقود المستقبلية والخيارات والعقود الأخرى لإعادة شراء الأصل المالي المحول الذي يكون سعر عقده (أو سعر الممارسة) هو القيمة العادلة للأصل المالي المحول .

(ج) ترتيب سعيون تحتفظ المنشأة بموجبه بالحقوق التعاقدية لإستلام التصفيات النقدية للأصل المالي لكنها تتحمل إلتزاماً تعاقبياً بدفع التصفيات النقدية لو احدث أو أكثر من المنشآت واستيفاء الشروط المنصوص عليها في الفقرة ١٩٦ (أ) - (ج) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) .

الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها

٤٢د- يمكن أن تحول المنشأة الأصول المالية بطريقة يكون فيها بعض أو جميع الأصول المعولة غير مؤهلة للاستبعاد من الدفاتر . ومن أجل تحقيق الأهداف المبينة في الفقرة ٤٢ب (أ) ، ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي في كل تاريخ قوائم مالية عن كل صنف من الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها .

(أ) طبيعة الأصول المعولة .

(ب) طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تتعرض لها المنشأة.

(ج) وصف طبيعة العلاقة بين الأصول المحولة والإلتزامات ذات العلاقة بما في ذلك القيود الناتجة عن التحويل على استخدام الأصول المحولة من قبل المنشأة .

(د) عندما يكون للطرف المقابل (الأطراف المقابلة) في الإلتزامات ذات العلاقة حق في مطالبة بالأصول المحولة فقط ، جدول يبين القيمة المعتادة للأصول المحولة والقيمة المعتادة للإلتزامات ذات العلاقة والمركز الصافي (الفرق بين القيمة المعتادة للأصول المحولة والإلتزامات ذات العلاقة) .

(هـ) عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بجميع الأصول المحولة ، الأرصدة التقديرية للأصول المحولة والإلتزامات ذات العلاقة .

(و) عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بالأصول بمقدار تدخلها المستمر (راجع للفقرتين ٢٠٠(ج) و ٣٠٠ من محيز المحاسبة المصري رقم (٢٦) ، بهيئة الرصد والتقوى والرصيد التقريبي للإلتزامات ذات العلاقة.

الأصول المالية المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر بكاملها

٢٢- من أجل تحقيق الأهداف المبينة في الفقرة ٢٢(ب)، عندما تستبعد المنشأة من الدفاتر الأصول المالية المحولة بكاملها (راجع فقرة ٢٠٠(أ) و (ج) (ط) من محيز المحاسبة المصري رقم (٢٦)) لكن يبقى لها تدخل مستمر فيها ، فينبغي أن تكشف كحد أدنى عما يلي لكل نوع من التدخل المستمر في تاريخ الميزانية :

(أ) الرصيد التقريبي للأصول والإلتزامات التي يحترف بها في قائمة المركز المالي للمنشأة والذي يمثل المقابل المادي لمدى التدخل المستمر للمنشأة في الأصول المالية التي استبعدت من الدفاتر والبنود التي تم الاعتراف ضمنها بالرصيد التقريبي لتلك الأصول والإلتزامات .

(ب) القيمة المعتادة للأصول والإلتزامات التي تمثل التدخل المستمر للمنشأة في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر .

(ج) المبلغ الذي يمثل بالفضل شكل أقصى حد لتعرض المنشأة للخسارة من تدخلها المستمر في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر ، ومعلومات تبين كيفية تحديد أقصى حد لتعرض المنشأة للخسارة .

(د) للتدفقات النقدية الخارجة غير المخصصة للتي تطلب أو يمكن أن تطلب لإعادة شراء الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر (مثل سعر التنفيذ في اتفاقية خيار) أو المبالغ الأخرى ولحصة المدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الأصول المحولة .

وإذا كان التدفق نقدي للخارج متغيراً ، فإن المبلغ المفصّل عنه ينبغي أن يستند إلى الشروط القائمة في كل تاريخ مركز مالي .

(هـ) تحليل الاستحقاق لتتبعات لتغطية الخرجة غير المخصصة التي تطلب أو يمكن أن تطلب لإعادة شراء الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر أو المبالغ الأخرى ونجبة الدفع إلى نجبة للمحول لها فيما يخص الأصول المحولة ، مبيناً الاستحقاقات المتعلقة المتبقية للتدخل المستمر للمنشأة .

(و) معلومات نوعية توضح وتدعم الإفصاحات الكمية المطلوبة في (أ) - (هـ) من هذه الفقرة .

٤٢ - يمكن أن تجمع المنشأة معلومات قتي تفصّلها الفقرة ٤٢-م فيما يخص أصل محدد إذا كان لدى المنشأة أكثر من نوع واحد من التدخل المستمر في ذلك الأصل المالي الذي تم استبعاده من الدفاتر ونقوم بالتقرير عنه ضمن نوع واحد من التدخل المستمر .

٤٢ز - بالإضافة إلى ذلك ، ينبغي أن تفصّل المنشأة عما يلي بالنسبة لكل نوع من أنواع التدخل المستمر :

(أ) المكاسب أو الخسائر المعترف بها في توزيع تحويل الأصول .
(ب) الدخل والمصروفات المعترف بها خلال الفترة وكذلك وبشكل تراكمي من التدخل المستمر للمنشأة في الأصول المالية قتي تم استبعادها من الدفاتر (مثل تنخرات قيمة العدة في المشتقات) .

(ج) إذا لم يتم توزيع المبلغ الإجمالي للمنتحولات من نشاط التحويل (الموهل للاستبعاد من الدفاتر) خلال الفترة بشكل متساوي طوال الفترة (مثلاً إذا حصلت نتيجة كبيرة من إجمالي نشاط التحويل في آخر أيام الفترة):

(١) عندما يحدث نشاط تحويل الأكبر خلال الفترة (مثلاً آخر خمس أيام قبل نهاية الفترة المالية) .

(٢) المبلغ (المكاسب أو الخسائر ذات العلاقة) المعترف به من نشاط التحويل في ذلك قجزه من الفترة .

(٣) المبلغ الإجمالي للمنتحولات من نشاط التحويل في تلك الجزء من الفترة
وينبغي أن تقدم المنشأة هذه المعلومات لكل فترة يعرض لها قائمة التدخل الشامل .

معلومات إضافية

٤٢ح - ينبغي أن تفصّل المنشأة عن أي معلومات إضافية تراها ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح المنصوص عليها في الفقرة ٤٢-ب .

ملحق إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

فئات الأصول المالية ومستوى الإفصاح (فقرة ٦)

أت ١ تتطلب لفقرة ٦٠* أن تقوم المنشأة بتبويب الأدوات المالية في فئات تتناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الاعتبار خصائص هذه الأدوات المالية ، وتحدد المنشأة لغات للمبينة في الفقرة ٦٠* ، وذلك لكي تحافظ عن طيات الأدوات المالية المحددة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) (الذي يحدد كيفية قياس الأدوات المالية) ولين يتم الاعتراف بـتغيرات في قيمتها للعدالة .

أت ٢ عند تحديد فئات الأدوات المالية ، على المنشأة إجراء ما يلي كحد أدنى :

(أ) أن تميز الأدوات التي تم قياسها بالتكلفة المستملكة عن الأدوات التي يتم قياسها بالقيمة المعانة .

(ب) أن تعامل هذه الأدوات المالية كخنة أو فئات منفصلة خارج نطاق هذا المعيار .

أت ٣ على المنشأة أن تقرر في ظل ظروفها مقدار التفصيل التي توفرها لتلبية متطلبات هذا المعيار ومقدار التأكد الذي تضمنه على مختلف نواحي المتطلبات وكيف تبويب المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون دمج المعلومات مختلفة الخصائص ، ومن الضروري إجراء توازن بين تحميل القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي القوائم المالية وبين أعمال معلومات هامة كسبجة لضمها مع بعضها أكثر مما يجب ، فعلى سبيل المثال على المنشأة عدم جعل المعلومات الهامة طامعنة بإخفاها ضمن مقدار كبير من التفصيل غير الهامة ، والعمل على المنشأة عدم ضم المعلومات التي تفصح عنها أكثر مما يجب بحيث تجعل الفروق الهامة بين المعاملات الفردية أو المخاطر المرتبطة بها غامضة .

أهمية الأصول المالية للمركز المالي والأداء المالي

الانترفاات المالية بالقيمة للعدالة من خلال الأرباح أو الخسائر (الفقرتين ١٠* و ١١*)
أت ٤ ملغاة.

الإفصاحات الأخرى - تسهيلات المحاسبية (الفقرة ٢٦)

أت • تتطلب فقرة ٢٦ - الإفصاح عن أساس (أو أساس) القبول المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة للالتزام لفهم هذه القوائم ، وبالنسبة للأدوات المالية عن الممكن أن تشمل هذا الإفصاح ما يلي :

(أ) بالنسبة للأصول المالية أو الالتزامات المالية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

(١) طبيعة الأصول لمالية أو الالتزامات المالية التي خصصتها المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

و (٢) مبرر هذا التحويل للأصول المالية أو الالتزامات المالية عن الاعتراف الأولي .

و (٣) كيفية تحقيق المنشأة للشروط في الفقرات ٩٠ أو ١١٠ (أ) أو ١٢٠ من معيار

المحاسبة المصري رقم (٢٦) لمثل هذا التحويل وبالنسبة للأدوات المحددة في

الفقرة • (ب) (١) " لتعريف الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة

من خلال الأرباح أو الخسائر في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) تشمل

هذا الإفصاح وصفاً للظروف التي تحيط بحالة عدم الاتساق في القياس أو

الاعتراف الذي كان سيحدث ، 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 الإفصاح وصفاً

لكيفية اتفاق تحويل بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر مع إدارة

المخاطر المؤثرة أو استراتيجية الاستثمار للمنشأة .

(ب) مقاييس تحويل الأصول المالية على أنها متاحة للبيع .

(ج) ما إذا تم حساب معاملات شراء وبيع الأصول المالية بالطرق المعتادة في تاريخ

المعاملة أو في تاريخ التسوية (راجع لفقرة ٣٨ - من معيار المحاسبة

المصري رقم (٢٦)) .

(د) عندما يتم استخدام حساب محدد لتخفيض القيمة للتجزئة للأصول المالية التي

أصبحت قيمتها بمقدار خسائر الائتم :

(١) لمقاييس المستخدمة لتحديد متى تم بشكل مباشر تخفيض الرصيد التقريبي

لأصول المالية التي أضيفت قيمتها (أو في حالة عكس الاضمحلال زائدة

قبلغ بشكل مباشر) ومن ثم استخدام حساب مخصص .

و(٢) مقاييس إعداد المبالغ التي تم تحميلها على حساب المخصص مقابل قرصيد
التفريغ للأصل المالي الذي اضمحلت قيمته (راجع الفقرة ١٦٦ ')

(هـ) كفية تحديد صافي مكاسب أو صافي خسارة كل فئة أداة مالية (راجع الفقرة ١٤٠ ') على سبيل المثال ما إذا كان صافي المكاسب أو صافي الخسارة في
الفرد بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسارة يشمل دخل من العوائد أو
أرباح الأسهم .

(و) المقاييس التي تستخدمها المنشأة لتحديد وجود أدلة موضوعية على حدوث خسارة
نتيجة لضمحلل القيمة (راجع الفقرة ٢٠٠ ' هـ)) .

(ز) سياسة المحاسبة للأصول المالية الخاضعة للشروط التي أعيد التفاوض بشأنها
عندما يكون قد تم إعادة التفاوض بشأن شروط الأصول المالية التي ستكون
خلافًا لذلك قد انقضى موعد استحقاقها أو اضمحلت قيمتها .

تتطلب الفقرة ١٢٢ ' من معيار المحاسبة المصري رقم (١) أن تصحح المنشآت أيضاً في
ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام باستثناء تلك التي
تضمن 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 ٣١٠ ' إلى ٤٢٠ ')
ات ٦ يتم عمل الإيضاحات التي تتطلبها (الفقرات من ٣١٠ ' إلى ٤٦٠ ') إما في القوائم
المالية أو إرفاقها من خلال الإشارة إليها من قوائم المالية إلى بيان آخر مثل تعليق
الإدارة أو تقرير مخاطر يتم توفيره لمستخدمي القوائم المالية بنفس ضوابط الإفصاح
بالقوائم المالية وفي نفس التوقيت ، وعليه فيدون المعلومات المدخلة من خلال
الإشارة إليها تكون القوائم المالية غير مكتملة .

الإيضاحات الكمية (الفقرة ٣٤٠ ')

أ٧ تتطلب (الفقرة ٣٤٠ ') الإفصاح عن البيانات الكمية الملخصة حول تعرض
المنشأة للمخاطر بناءً على المعلومات المتوفرة داخلياً لكبار موظفي 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 .

أ٨ تتطلب (الفقرة ٣٤ " (ج)) الإفصاح عن تركيزات المخاطر ، وتجميع تركيزات المخاطر من الأدوات المالية التي لها خصائص متشابهة وتؤثر بشكل مماثل بالتغيرات في الظروف الاقتصادية والظروف الأخرى ، ويتطلب تحديد تركيزات المخاطر الحكم الشخصي مع الأخذ في الاعتبار ظروف المنشأة ، ويشمل الإفصاح عن حالات تركيز المخاطر ما يلي :-

- (أ) وصف لكيفية تحديد الإدارة لحالات تركيز المخاطر .
- (ب) وصف للخاصية المشتركة التي تعدد كل تركيز (على سبيل المثال للمجهة المقابلة أو المنطقة الجغرافية أو العملة أو السوق) .
- (ج) مقدار للتعرض للمخاطر المرتبطة بكافة الأدوات المالية التي تمتلك في تلك الخاصية.

الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية (الفقرة ٣٦ " (أ))

أ٩ تتطلب (الفقرة ٣٦ " (أ)) الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى لتعرض المنشأة لمخاطر الائتمانية وبنسبة للأصل المالي فإنه يكون عدة إجمالي القيمة المفترية مطروحا منه ما يلي:-

- (أ) أية مبلغ تم عمل مقاصة بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) .
 - (ب) أية خسائر اضمحلال معترف بها حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) .
- أ١٠ تشمل الأنشطة التي تنسب في نشأة مخاطر ائتمانية والحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمانية ما يلي ، دون أن تكون مقصورة على ذلك :-

(أ) منح قروض ومديونيات للعملاء وعمل ايداعات لدى منظمات أخرى ، وفي هذه الحالات يكون الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمانية هو الرصيد المفترى للأصول المالية ذات العلاقة .

(ب) الدخول في عقود مشتقات ، على سبيل المثال عقود صرف أجنبية ومضايقات أسعار فائدة ومشتقات ائتمانية ، وعندما يتم قياس الأصل الدامج بالقيمة العادلة فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمانية في نهاية الفترة المالية يسبوي للرصيد المفترى .

(ج) منح كفالات مالية ، ففي هذه الحالة يكون الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمانية هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن للمنشأة أن تتفقه إذا طلب دفع للكفالة والذي قد يكون أكبر بكثير من المبلغ المعترف به كالتزام .

(د) الدخول في ترتيبات يفرض غير قابل للتفويض على مدى عمر التسهيل أو قابل للتفويض فقط استجابة لتغير عكسي حواري ، وإذا لم تستطع الجهة المصدرة

نسوية للقرض القرض نقداً أو بأداة أخرى فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان هو مبلغ الالتزام بكامله، ويعود ذلك لأنه من غير المؤكد بنا كمن مبلغ أي جزء غير مسحوب يمكن المسحب منه في المستقبل ، وقد يكون هذا المبلغ غير المسحوب إلى حد كبير أكبر من المبلغ المعترف به كالتزام .

الفصاحات مخاطر السيولة الكمية (الفقرات ٣٤(أ) و ٣٩(أ) و ٣٩(ب))

أ١٠ وفقاً للفقرة ٣٤(أ) ، على المنشأة الإفصاح عن البيانات الكمية المختصرة الخاصة بتعرضها لمخاطر السيولة بناء على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسية ، وعلى المنشأة توضيح كيفية تحديد هذه البيانات ، وإذا كانت للتدفقات النقدية الخارجة (أو أصل مالي آخر) لادخلة ضمن هذه للبيانات يمكن أن :

(أ) تحدث بشكل جوهري قبل فزمن المحدد لها في البيانات .

لو(ب) أن تكون لمبالغ مختلفة بشكل جوهري عن تلك المعطاة في البيانات (مثلاً لمشتقة مشمولة في البيانات على أساس صافي للتسوية وقتي يكون فيها للطرف المقابل خيار طلب التسوية الإجمالية) .

على المنشأة الاقرار بتلك الحقيقة وتوفير معلومات كمية تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم مدى المخاطرة ما لم تكن هذه المعلومات قد تم الإفصاح عنها في تحليل الاستحقاقات التعاقدية المطلوبة في الفقرة ٣٩(أ) لو(ب) .

أ١١ عند إعداد تحليل تواريخ الاستحقاق طبقاً للتعاقد للالتزامات المالية والذي تتطلبه (الفقرة ٣٩(أ) ، (ب)) ، على المنشأة استخدام حكمها لتحديد عدد متسبب من الفترات الزمنية ، على سبيل المثال يمكن أن نحدد المنشأة أن الفترات الزمنية التالية ملزمة :

(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 ستة واحدة .

و(د) أكثر من ستة واحدة وما لا يزيد عن خمس سنوات .

أ١٢ على المنشأة ألا تفصل المشتقة الضمنية عن الأداة المالية المختلطة (المجموعة) التزاماً بالفقرة ٣٩(أ) و(ب) ، وبالنسبة لهذه الأداة ، على المنشأة تطبيق الفقرة ٣٩(أ) .

أ١٣ ب تطلب الفقرة ٣٩(ب) من المنشأة الإفصاح عن تحطين تواريخ الاستحقاق لقيمة فائض بالالتزامات المالية المشتقة الذي يبين بقية الاستحقاقات المتبقية في حال كانت الاستحقاقات التعاقدية ضرورية لفهم توقيت التدفقات النقدية . فقد يطبق الأمر مثلاً على ما يلي :

(أ) مبادلة سعر الفائدة مع فترة الاستحقاق لمبتغية (خمس سنوات) في تغطية للتدفق النقدي للأصل أو الإلتزام للمالي نو لسعر المتغير .

(ب) جميع تعهدات القرض.

ات ١٩ ج تتطلب الفقرة ٣٩٠ (أ) و (ب) من المنشأة الاقصاد عن تحليل توليخ لتتحقق الإلتزامات المالية التي تبين ما تبقى من الاستحقاقات المتعلقة لعدد من الإلتزامات المالية ويلخذ هذا الاستحقاق يعين الاعتبار الأمور التالية :

(أ) عندما يملك الطرف للمقابل حق اختيار تاريخ الدفع : يرب الإلتزام في أقرب فترة تلتزم المنشأة بالتدفع خلالها ، فعلى سبيل المثال ، يرب الإلتزامات المالية التي يتعين على المنشأة تسديدها عند الطلب (ودائع تحت الطلب) في أقرب فترة زمنية .

(ب) عندما تتعهد المنشأة بتوفير التدفيع على أساس يرب كل قسط في أقرب فترة قد تطالب المنشأة بالتدفع خلالها ، فعلى سبيل المثال يرب تعهد قرض غير المستخدم في فترة زمنية تضم أقرب تاريخ للسحب .

(ج) فيما يتعلق بحقوق الضمان المالية الصادرة ، يرب أعلى قيمة للضمان في أقرب فترة يتم فيها المطلوبة بالضمان .

ات ١٩ د تعد المبالغ التعاقدية المفصص عنها في تحليل تواريخ الاستحقاق كما هو مطلوب في الفقرة ٣٩ (أ) و (ب) كتدفقات نقدية تعاقدية غير مخصصة ، مثل :

(أ) إجمالي إلتزامات عقود الإيجار التمويلي (قبل خصم لتكاليف مالية) .

(ب) الأسعار المحددة في الإلتزامات الآجلة لشراء الأصول المالية نقداً .

(ج) صافي المبلغ لمبادلات الدفع بسعر فائدة محرم وقلبض بسعر فائدة ثابت والتي يتم فيها تبادل صافي التدفقات النقدية .

(د) لمبالغ المتعلقة التي يتم مبادلتها في الأداة المالية المشتقة (كمبادلة للعملة) والتي يتم فيها تبادل إجمالي للتدفقات النقدية .

(هـ) إجمالي تعهدات القرض

تختلف مثل هذه التدفقات النقدية غير مخصصة عن المبلغ المدرج في قائمة المركز المالي ، لأن المبلغ المدرج في القائمة قائم على التدفقات النقدية المخصصة . فعندما تكون القيمة مستحقة للدفع غير نتيجة تحدد القيمة للمصاح عنها بالرجوع إلى الظروف القائمة في نهاية لفترة مالية . على سبيل المثال ، عندما تفتل المبالغ مستحقة الدفع مع التغيرات في المؤشر ، يمكن أن يكون المبلغ المخصص عنه قائماً على مستوى المؤشر في نهاية الفترة .

أت ١١ هـ- تفرض الفقرة ٣٩٠ (ج) على المنشأة وصف كيفية تعاملها مع مخاطر السيولة الأساسية في البنود المفصّل عنها في الإفصاحات الكمية المطلوبة في الفقرة ٣٩٠ (أ) و (ب)'. وعلى المنشأة الإفصاح عن تحليل توريخ لتحقيق الأصول المالية التي تحتكط بها للتعامل مع مخاطر السيولة (كالأصول المالية القابلة للبيع بسهولة أو التي من المتوقع أن تولد تدفقات نقدية للتعامل مع التفتقات النقدية الخاصة بالإلتزامات المالية) في حال كانت تلك المفصّلات ضرورية لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة ومدى مخاطر السيولة .

أت ١١ و تتضمن العوامل الأخرى التي تأخذها المنشأة بعين الاعتبار عند توفير الإفصاح المطلوب في الفقرة ٣٩٠ (ج) على سبيل المثال لا الحصر ، ما إذا كانت المنشأة :
(أ) ترتبطت بتسهيلات ائتمانية (كتسهيلات الأوراق التجارية) أو أنواع الإئتمان الأخرى حتى تتمكن من تلبية لحتياجات لسيولة .

أو (ب) تحتكط بالدائع في البنوك المركزية لتلبية لاحتياجات السيولة .

أو (ج) تمتلك مصادر متنوعة للتمويل .

أو (د) تحتك تركيزات مخاطر سيولة جوهرية إما في أصولها أو مصادر تمويلها .

أو (هـ) تمتلك عمليات رقابة داخلية وخطط طوارئ من أجل للتعامل مع مخاطر السيولة .
أو (و) تمتلك الأدوات التي تتضمن شروط التصديق لتحل (كما هو الحال عند تخفيض تصنيف الائتماني للمنشأة) .

أو (ز) تمتلك الأدوات التي قد تحتك بترحيل الضمان الإضافي (كطلب تنظية لمتفتقات) .

أو (ح) تمتلك أدوات تسمح لها بالاختيار ما بين تسوية لإلتزاماتها المالية بتسليم النقد (أو إلتزام مالي آخر) أو تسليم الأسهم التي تملكها .

أو (ط) تحتك أدوات خاضعة لإرتقيبات تصفية الحسابات الرئيسية .

أت ١٢ ملغاة .

أت ١٣ ملغاة .

أت ١٤ ملغاة .

أت ١٥ ملغاة .

أت ١٦ ملغاة .

مخاطر السوق - تطيل الحسابية (الفقرتين ٤٠ و ٤١)

ات ١٧ تتطلب فقرة ٤٠ (أ) تحليلاً للحسابية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة، وحسب الفقرة ٣ ب على المنشأة أن تقرر كيفية تجميع المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون إدخال معلومات ذات خصائص مختلفة دون لتعرض للمخاطر من البيانات الاقتصادية التي تختلف إلى حد كبير ، على سبيل المثال :

(أ) يمكن للمنشأة التي تتداول الأوراق المالية الإصاح عن هذه المعلومات بشكل منفصل بالنسبة للأوراق المالية المحتفظ بها للمناجزة وذلك لكي ليس لها نفس هذا لتصنيف .

(ب) لا تقوم المنشأة بتجميع طريقة عرضها لمخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المفرط مع تعرضها لنفس مخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المتخفص . إذا كانت المنشأة تتعرض فقط لنوع واحد من مخاطرة السوق في بيئة اقتصادية واحدة فقط فيها تظهر معلومات مجمعة .

ات ١٨ تتطلب فقرة ٤٠ (أ) أن يظهر تطيل للحسابية الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية للتغيرات الممكنة في متغير لمخاطر ذات العلاقة (على سبيل المثال أسعار الفائدة أو أسعار العملة أو أسعار حقوق الملكية أو أسعار السلع السائدة في السوق) ، ولهذا الغرض :

(أ) لا يطلب من المنشآت تحديد ما هو الربح أو الخسارة التي كانت مستحق لو كانت متغيرات المخاطر ذات العلاقة مختلفة ، وبدلاً من ذلك على المنشآت الإصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية في نهاية الفترة المالية بالتوازن إن تغيراً ممكناً بشكل معقول في متغير المخاطر ذات العلاقة قد حدث في نهاية الفترة المالية وتم تطبيقه على لتعرض للمخاطر لفترمة في ذلك التاريخ ، فعلى سبيل المثال إذا كان على المنشأة أن تقرر سعر متغير في نهاية السنة فإن على المنشأة الإصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة (أي مصروف للفائدة) للسنة الحالية إذا اختلفت أسعار الفائدة بمقدار مبالغ ممكنة بشكل معقول .

(ب) لا يطلب من المنشآت الإصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لكل تغير ضمن مدى تغيرات ممكنة بشكل معقول في متغير المخاطر ذات العلاقة وهذا يكون كلياً الإصاح 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) البيانات 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 المتصلة ثابتاً فإن المنشأة ليست بحاجة لتعديل التغير الممكن بشكل معقول للذي تم اختياره في متغير المخاطر فعلى سبيل المثال لفترض أن أسعار الفائدة ٥ % وتحدد المنشأة أن تقلباً في أسعار الفائدة بمقدار ± ٥٠ نقطة أساس ممكن بشكل معقول ، ستقوم المنشأة بالإقصاح عن الأكثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائدة ستغير إلى ٤.٥ أو ٥.٥ % ، وفي الفترة التالية زالت أسعار الفائدة إلى ٥.٥ % ، وتستمر المنشأة في الاعتقاد أن معدلات الفائدة يمكن أن تتذبذب بمقدار ± ٥٠ نقطة أساس (أي أن معدل التغير في أسعار الفائدة ثابت) ، ستقوم المنشأة بالإقصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائدة ستتغير إلى ٥ % أو ٦ % ، ولا يطلب من المنشأة 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 يجري التقييم على مده ، يجب أن يبين اختبار حساسية آثار التغيرات التي تعتبر لها ممكنة بشكل معقول على مدى للفترة حتى تقوم المنشأة بعد ذلك بعرض هذه الإقصاحات التي هي عادة الفترة المالية السنوية التالية .

أت ٢٠ تنص الفقرة ٤١ - للمنشأة استخدام تحليل حساسية يعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر مثل منهجية القيمة المعرضة للمخاطر ، إذا استخدمت هذا للتعامل لإدرة تعرضها للمخاطر المالية ، وينطبق ذلك إذا كانت هذه المنهجية تقيس فقط احتمال الخسارة ولا تقيس احتمال المكسب ، ومن الممكن أن تطبق هذه المنشأة فقرة ٤١ (أ) - بالإقصاح عن نوع نموذج القيمة المعرضة للمخاطر Value At- Risk Model ، تستخدم (على سبيل المثال إذا كان النموذج يعتمد على محاكاة مونت كارلو (Monte _ Carlo Simulations) وإيضاح بشأن كيفية

عمل النموذج والاقتراضات الرئيسية (على سبيل المثال فترة الاحتفاظ ومستوى ثقة) . ويمكن للمنشآت كذلك الإصباح من فترة الملاحظة للتاريخية والتربحيات Weights المطبقة على الملاحظات ضمن تلك الفترة ، وإيضاح كيفية التعامل مع الخيارات في الحسابات وأية تقلبات وعلاقات متبادلة Correlations (لو بالتلويح محاكاة توزيع احتمال مونت كارلو (Monte-Carlo Probability Distribution Simulation) تم استخدامها .

أت ٢٦ على المنشأة تقديم تحليلات حساسية تكاليف أنشطتها ولكن يمكنها تقديم أنواع مختلفة من تحليل الحساسية للنفقات المختلفة لأدواتها المالية .

مخاطر سعر الفائدة

أت ٢٢ تنشأ مخاطر سعر الفائدة للأدوات المالية التي تحسب عليها الفائدة والمعرّف بها في قائمة المركز المالي (على سبيل المثال القروض والمديونيات وأدوات الدين الصادرة) وللمعنى الأدوات المالية غير المعرّف بها في قائمة المركز المالي (على سبيل المثال بعض ارتباطات القروض) .

مخاطر العملة

أت ٢٣ تنشأ مخاطر العملة (أو مخاطر لتصرف الأجنبي) للأدوات المالية للمنظمة بعملية أجنبية ، أي بعملية غير عملة التعامل للمنشأة Functional Currency التي يتم إياها بها ، وتعرض معيار الحساسية لمصري هذا لا تنشأ مخاطر العملة من الأدوات المالية التي ليست لها بنود ذات طبيعة نقدية أو من الأدوات المالية لمقيمة بعملية للتعامل للمنشأة .

أت ٢٤ يتم الإصباح عن تحليل الحساسية لكل عملة للمنشأة تتعرض للمخاطر .

مخاطر الأسعار الأخرى

أت ٢٥ تنشأ مخاطر الأسعار الأخرى للأدوات المالية بسبب تقلبات في أسعار السلع أو أسعار حقوق الملكية على سبيل المثال ، ولتطبيق الفقرة ٤٠ ، على المنشأة الإصباح عن أثر الانخفاض في مؤشر سوق أوراق مالية أو سعر سلعة أو متغير مخاطر آخر ، فعلى سبيل المثال إذا أصطت المنشأة ضمانات قيمة متبقية هي أدوات مالية فإن على المنشأة الإصباح عن الزيادة أو الانخفاض في قيمة الأصول التي ينطبق عليها الضامن .

أت ٢٦ فيما يلي أمثلة عن الأدوات المالية التي تتسبب في نشأة خطر لسمو حقوق الملكية ، وهما:-

(أ) حقوق ملكية محتفظ بها في منشأة أخرى و (ب) استثمار في أساء 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 ، وتتلخص القيمة المعادلة لهذه الأدوات المالية بالتغيرات في سعر تسوق لأدوات حقوق الملكية .

أت ٢٧ حسب الفقرة ٤٠ (أ) يتم الإفصاح عن حسابية الربح أو الخسارة (التي تنشأ على سبيل المثال من الأدوات المصنفة بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر والمصنفة قيمة الأصول المالية المعادلة للبيع) بشكل منفصل عن حالة حسابية الدخل الشامل الآخر (القائمة عن الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم عرض تغيرات قيمتها المعادلة في الدخل الشامل الآخر مثل الأدوات المبوية على أنها متعلقة ببيع) .

أت ٢٨ لا يتم إعادة قياس الأدوات المالية التي تبويها بمنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية ولا يتأثر الربح أو الخسارة بمخاطر سعر حقوق الملكية لهذه الأدوات ، وتبعاً لذلك لا يطلب تحليل الحاسبة .

الاستبعاد من النفاذ (الفقرتين من ٤٢ ج' إلى ٤٢ ح')

التدخل المستمر (الفقرة ٤٢ ج')

أت ٢٩ يتم تقييم التدخل المستمر في الأصل المالي المنقول لأغراض متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات من ٤٢ أ- إلى ٤٢ ح' على مستوى المنشأة المعدة للقوائم المالية . على سبيل المثال ، إذا نقلت شركة تابعة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة لئلاً مالياً تحتفظ فيه الشركة الأم متخلاً مستمراً ، لا تدمج الشركة التابعة تدخل الشركة الأم في تقييم ما إذا كان لديها تدخل مستمراً في الأصل المنقول ضمن قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة (أي عندما تكون شركة تابعة هي المنشأة المعدة للقوائم) . لكن تقوم الشركة الأم بدمج تدخلها المستمر (لو تدخل عضو آخر في المجموعة) في أصل مالي منقول من قبل شركتها التابعة في تحديد ما إذا كان لديها تدخل مستمر في الأصل المنقول ضمن قوائمها المالية المجمعة (أي عندما تكون المنشأة المعدة للقوائم المالية هي المجموعة) .

أت ٣٠ لا يكون المنشأة تدخل مستمر في أصل مالي محوّل إذا - كجزء من التحويل لم تكن تحتفظ بأي من الحقوق أو الإلزامات التعاقدية المتأصلة في الأصل المالي المحوّل أو إذا لم تحتفظ حقوق أو إلزامات تعاقدية جديدة متعلقة بالأصل المالي المحوّل .

ولا يكون المنشأة تدخل مستمر في أصل مالي محول إذا لم يكن لديها مصلحة في الأداء المستقبلي للأصل المالي المحول أو مسؤولية - تحت أي ظروف لعدد التغيرات الخاصة بالأصل المالي المحول في المستقبل .

أ٢١ يمكن أن ينتج للتدخل المستمر في الأصل المالي المحول من النصوص المتعلقة في اتفاقية التحويل أو في اتفاقية منصفة مع الجهة المحول لها أو طرف ثالث تم إبرامها بخصوص التحويل .

الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها بأكملها من الدفاتر (الفقرة ٤١٢د) أ٢٢ تنتمي للفقرة "٤١٢د" عمل الفصاحات عندما يكون بعض أو جميع الأصول المالية المحولة غير مؤهلة للاستبعاد من الدفاتر . وتطلب هذه الإفصاحات في كل تاريخ لإعداد القوائم المالية مستمر قيمة المنشأة بالأعراف بالأصول المالية المحولة ، بغض النظر عن وقت حدوث التحويل.

أنواع التدخل المستمر

(الفقرات من "٤١٢هـ" إلى "٤١٢ح")

أ٢٣ تطلب الفقرات "٤١٢هـ" - "٤١٢ح" إجراء الإفصاحات نوعية وكمية لكل نوع من أنواع التدخل المستمر في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر . ويجب أن تجمع المنشأة تدخلها المستمر في أنواع تدخل مدى تعرض المنشأة للمخاطر ، على سبيل المثال ، يمكن أن تجمع المنشأة تدخلها المستمر حسب نوع الأداء المالية (مثل الضمانات أو خيارات الشراء) ، أو حسب نوع التحويل (مثل بيع الأسهم المدينة والتوريث وإفراض الأوراق المالية) .

تحليل تواريخ الاستحقاق للتدفقات النقدية للخارجة غير المخصصة لإعادة شراء الأصول المحولة (الفقرة ٤١٢هـ-هـ) (*)

أ٢٤ تطلب الفقرة ٤١٢هـ-هـ (*) من المنشأة الإفصاح عن تحليل لتواريخ الاستحقاق للتدفقات النقدية الخارجة غير المخصصة لإعادة شراء الأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر أو المبالغ الأخرى واجبة الدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر موضحاً تواريخ الاستحقاق المتعلقة بالمتبقية للمنشأة . وبمجرد هذا التحليل التدفقات النقدية المطلوب دفعها (مثل حقوق الأجلة) عن التدفقات النقدية التي قد يطلب من المنشأة دفعها (مثل خيارات البيع) و عن التدفقات النقدية التي قد تختار المنشأة دفعها (مثل خيارات الشراء المستمرة) .

أت ٢٥ ينبغي أن تستخدم المنشأة حكمها لتحديد أبعاد المناسب من فترات الزمنية في إعداد تحليل تواريخ الاستحقاق الذي تقتضيه الفقرة ٤٢٠ هـ-). عني سبيل المثال ، يمكن أن تحدد المنشأة لفترات الزمنية التالية لتواريخ الاستحقاق :

- (أ) فترة لا تزيد عن شهر واحد.
- (ب) فترة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن ثلاثة أشهر .
- (ج) فترة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر .
- (د) فترة لا تقل عن سنة لشهر ولا تزيد عن السنة .
- (هـ) فترة لا تقل عن سنة واحدة ولا تزيد عن ثلاث سنوات .
- (و) فترة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تزيد عن خمس سنوات .
- (ز) فترة تتجاوز خمس سنوات .

أت ٢٦ إذا كان يوجد نطاق من تواريخ الاستحقاق المحتملة ، تدمج التوقعات للتقدير على أساس كون تاريخ يمكن أن يطلب فيه من المنشأة أو يسمح لها بالرفع .
المعلومات النوعية (الفقرة ٤٢٠ هـ-و))

أت ٢٧ تشمل المعلومات النوعية التي تقتضيها الفقرة ٤٢٠ هـ-و) وصفاً للأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر وطبيعة وعرض لتتبع المستمر الذي يتم الحفاظ عليه بعد تحويل تلك الأصول . وهي تشمل أيضاً وصفاً للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة ، بما في ذلك :

- (أ) وصفاً للتكلفة التي تدبر فيها المنشأة للمخاطر المتأصلة في تدخلها المستمر في الأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر .
- (ب) ما إذا كان يتوجب على المنشأة تحمل الخسائر تجاه أطراف أخرى ، وتصنيف ومبالغ الخسائر التي تتحملها الأطراف الذين تكون مصالحهم أقل من مصلحة المنشأة في الأصل (أي مضاعفها المستمر في الأصل)
- (ج) وصف لأي أحداث مرتبطة بالتزامات تقديم الدعم المالي أو إعادة شراء الأصول المالية المحولة .

الربح أو الخسارة من إلغاء الاعتراف (الفقرة ٤٢٣ ز(أ))

أت ٢٨ تتطلب الفقرة ٤٢٣ ز(أ) من المنشأة الإفصاح عن الربح أو الخسارة من الاستبعاد من الدفاتر فيما يتعلق بالأصول المالية التي يكون للمنشأة فيها تدخل مستمر . وينبغي أن تفصح المنشأة عما إذا بنشأ الربح أو الخسارة من الاستبعاد من الدفاتر لأن القيمة الصلبة لمكونات الأصل المعترف به سابقاً (أي الحصة في الأصل الذي تم استبعاده

من الدفاتر والحصة التي تحتفظ بها المنشأة) تختلف عن القيمة العادلة للأصل المعترف به سابقاً بكتفه . في تلك الحالة ، يجب أن تصح المنشأة أيضاً عما إذا كانت مقاييس القيمة العادلة قد شملت المخالفات الهامة التي لم تكن تستند إلى بيانات السوق الملحوظة ، كما هو مبين في الفقرة ٢٨' .

معلومات إضافية (الفقرة ٢٢' ح)

أ٢٩ قد لا تكون الإفصاحات المطلوبة في الفقرات 'د٣' - 'ز٢' كافية لتحقيق أهداف الإفصاح المخصوص عليها في الفقرة ٢٢' ب' . وإذا كان الحال كذلك ، يجب أن تصح المنشأة عن أي معلومات إضافية تعتبر ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح . وينبغي أن تقرر المنشأة ، في ضوء الظروف ، مقدار المعلومات الإضافية التي يجب أن تقدمها لتلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات ومقدار التأكيد الذي توليه لمختلف جوانب معلومات إضافية . ومن الضروري أيضاً توازن بين تضمين البيانات المالية تفاصيل زائدة قد لا تساعد مستخدمي بيانات المالية ويجب المعلومات نتيجة للكثير جداً من التجميع .

معييار الحاسبة المصرى

رقم (٤١) ٢٠١٥

القطاعات التشغيلية

معيير المحاسبة المصري رقم (٤١) ٢٠١٥ القطاعات التشغيلية

المحتويات

فترات	
١	المبدأ الأسس
٤-٢	نطاق المعيز
١٠-٥	القطاعات التشغيلية
١٩-١١	القطاعات لمطلوب التقرير عنها
١٢	معيير التجميع
١٩-١٣	الصور الرسمية
٢٤-٢٠	الإقصاد
٢٢	معلومات عامة
٢٤-٢٣	معلومات حول الترخيص أو الضارة والأسول والإتزالست
٣٠-٢٥	القبس
٢٨	المطبيقات وتساويتها
٣٠-٢٩	إعادة عرض المعلومات السابق إصدار كونم عنها
٣٤-٣١	الإقصادات على نطاق المنشأة
٣٢	معلومات حول المنتجات والخدمات
٣٣	معلومات حول المناطق الجغرافية
٣٤	معلومات حول كبار العملاء
	ملحق لإرشادات التطبيق

معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) ٢٠١٥ القطاعات التشغيلية

المبدأ الأساسي

١- يتعين على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الاعمال التي تشارك فيها وأثرها المالية وليئلك الإتصالية التي تعمل بها .

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على ما يلي :

(أ) للقوائم المالية المستقلة أو المنفردة لمنشأة :

(١) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو سوق تداول مباشر ، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

(٢) قدمت أو في طريقها لتقديم قوائمها المالية لهيئة الرقابة المالية أو أية هيئة رقابية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات في سوق عام .

(ب) والقوائم المالية المجمعة لمجموعة ولها شركة أم :

(١) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو سوق تداول مباشر ، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

(٢) قدمت أو في طريقها لتقديم قوائمها المالية لمجموعة لهيئة الرقابة المالية أو أية هيئة رقابية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات في سوق عام .

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٣) ' التقارير القطاعية ' .

٣- إذا اخترت منشأة - غير مطلوبة بتطبيق هذا المعيار - الإفصاح عن معلومات حول القطاعات إلا أنها لا تلتزم بهذا المعيار ، فلا ينبغي أن تصف هذه المعلومات بالمعلومات القطاعية .

٤- لا .

للقطاعات التشغيلية

- ٥- القطاع التشغيلي هو أحد عناصر المنشأة الذي :
- (أ) يشارك في أنشطة الأعمال التي يمكن أن تجنى منها المنشأة إيرادات وتكبد مصروفات (بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع العناصر الأخرى ضمن نفس المنشأة) .
- و(ب) يتم مرحلة منتجة التشغيلية بشكل منظم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي للمنشأة لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه .
- و(ج) تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنه .
- وقد يشارك قطاع تشغيلي معين في 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 في المنشأة قطاعاً تشغيلياً أو جزءاً من قطاع تشغيلي فعلى سبيل المثال قد لا يحقق المقر الرئيسي للشركة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو قد تحقق إيرادات عرضية فقط تابعة لأنشطة المنشأة لذا فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية . ولأغراض هذا المعيار لا تعتبر نظم مزيجاً ما بعد انتهاء الخدمة الخاصة بالمنشأة قطاعات تشغيلية .
- ٧- يحدد مصطلح "الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي" وظيفة معينة وليس بالضرورة أن يكون مديراً ذو مسمى محدد . وتكمن هذه الوظيفة في تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية وتقييم أدائها في منشأة ما ، وعادة ما يكون الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي في المنشأة هو المدير التنفيذي أو مدير العمليات في المنشأة ولكنه قد يكون مجموعة من المديرين التنفيذيين أو آخرين مثلاً .
- ٨- وفيما يخص العديد من المنشآت ، تعدد الفصائل الثلاثة للقطاعات التشغيلية المبنية في الفقرة "٥" قطاعاتها التشغيلية بوضوح . ومع ذلك قد تصدر المنشأة تقارير تعرض فيها أنشطتها بطرق متعددة، وإذا استُخدم الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي أكثر من مجموعة واحدة من المعلومات القطاعية، فقد تعدد عوامل أخرى مجموعة

واحدة من العناصر على أنها تشكل القطاعات التشغيلية للمنشأة ، بما في ذلك طبيعة أنشطة الأعمال لكل عنصر ووجود منيرين مسؤولين عن هذه الأنشطة والمعلومات المعروضة أمام مجلس الإدارة .

٩- بشكل عام ، يتوفر في القطاع التشغيلي مديراً للقطاع يكون مسئولاً بشكل مباشر تجاه الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي وبقي على اتصال 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 معنى محدد . ويمكن أن يكون الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي هو أيضاً مدير للقطاع لبعض القطاعات التشغيلية وقد يكون مدير واحد هو مدير للقطاع لأكثر من قطاع تشغيلي واحد . وفي حال تطبيق الخصائص الواردة في الفقرة ٥ على أكثر من مجموعة واحدة من عناصر مؤسسة ما رغم وجود مجموعة واحدة فقط مسئول عنها مديري القطاعات ، فإن مجموعة العناصر تلك هي التي تشكل القطاعات التشغيلية .

١٠- يمكن أن تطبق الخصائص الواردة في الفقرة ٥ على مجموعتين متداخلتين أو أكبر من العناصر التي يعتبر المديرين مسئولين منها . ويشير أحياناً إلى هذا الهيكل على أنه شكل من أشكال المصفوفة في التنظيم . فعلى سبيل المثال ، يكون بعض المديرين في بعض المنشآت مسئولين غالباً عن خطوط إنتاج وخدمات مختلفة بينما يعتبر مديرون آخرون مسئولين عن مناطق جغرافية معينة . ويراجع الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي للنتائج التشغيلية لكلاً من مجموعتي العناصر بشكل منظم ، كما أن المعلومات المالية متاحة حول كلا المجموعتين . وفي هذه الحالة ، ينبغي أن تحدد المنشأة مجموعة العناصر التي تشكل القطاعات التشغيلية من خلال الرجوع إلى المبدأ الأساسي .

القطاعات المطلوب التقرير عنها

١١ ينبغي أن تعرض المنشأة بشكل منفصل المعلومات حول كل قطاع تشغيلي :
(أ) تم تحديده وفقاً للفرق ٥ إلى ١٠ أو للنتائج للجنة من تجميع اثنين أو أكثر من تلك القطاعات وفقاً للفقرة ١٢ .

و(ب) يتجاوز الحدود الرقمية المنصوص عليها في الفقرة ١٣ .

تحدد الفقرات من ١٤ إلى ١٩ حالات أخرى ينبغي فيها عرض معلومات منفصلة حول قطاع تشغيلي .

معايير التجميع

١٢- عموماً 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 سنوية الأجل لقطاعين تشغيليين مماثلاً إذا امتلك القطاعان خصائص إقتصادية مماثلة . وقد يتم تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر في قطاع تشغيلي واحد إذا كان للتجميع متوافقاً مع المعيار الأساسي في هذا المعيار وكانت القطاعات ذات خصائص إقتصادية مماثلة وكانت القطاعات متشابهة في كل من الجوانب التالية :

- (أ) طبيعة المنتجات والخدمات .
- و (ب) طبيعة عمليات الإنتاج .
- و (ج) نوع أو هذه العمول حسب منتجاته أو خدماته .
- و (د) الأساليب المستخدمة لتوزيع منتجاتهم أو تقديم خدماتهم .
- و (هـ) طبيعة البيئة التنظيمية إذا كان ممكناً مثل العمل المصرفي أو قدامين أو فمراقبي العامة .

الحدود الرقمية

١٣- يتعين على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل معلومات حول القطاع التشغيلي الذي يستوفي أي من الحدود لرقمية لتلبية :

- (أ) أن يساوي إيراده المعترف به ، بما في ذلك المبيعات إلى العملاء الخارجيين والمبيعات أو التحويلات بين القطاعات ، ١٠% أو أكثر من الإيراد المجمع لداخلي والخارجي ، لكافة القطاعات التشغيلية .
- (ب) أن يساوي مبلغ أرباحه أو خسائره المحققة ما نسبته ١٠% أو أكثر من أي المبلغين التاليين ، أيهما أكبر :

- (١) الأرباح المجمعة المعلقة لكافة القطاعات التشغيلية التي لم تحقق خسارة .
 - و (٢) الخسائر المجمعة المعلقة لكافة القطاعات التشغيلية التي حققت خسارة .
 - (ج) أن تشكل أصوله ١٠% أو أكثر من الأصول المجمعة لكافة القطاعات التشغيلية
- يمكن أن تعتبر القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي أي من حدود التصنيف للكمية عالية كقطاعات تعرض ويوضح عنها بشكل منفصل في التقارير المالية إذا اعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

- ١٤- قد تسمح المنشأة معنومات عن القطاعات التشغيلية التي لا تمتد في الحدود الرقمية مع المعلومات عن القطاعات التشغيلية الأخرى التي لا تمتد في الحدود الرقمية لإيجاد قطاع يعرض منفصلاً في التقارير المالية فقط في حال كون هذه القطاعات تشغيلية ذات حصائص اقتصادية مماثلة وتشارك في أغلبية معايير التجميع المدرجة في الفقرة ١٢٣.
- ١٥- إذا شكل إجمالي الإيراد الخارج المعترف به من قبل القطاعات التشغيلية أفضل من ٧٥% من إيراد المنشأة ، ينبغي تحديد فصاعات تشغيلية إضافية كقطاعات تعرض في التقارير المالية (حتى وإن لم تحقق المعايير المدرجة في الفقرة ١٢٣) إلى أن يصل ما نسبته ٧٥% على الأقل من إيراد المنشأة في القطاعات المعروضة في التقارير المالية.
- ١٦- ينبغي دمج المعلومات حول أنشطة الأعمال والقطاعات التشغيلية الأخرى غير المطلوب عرضها منفصلة في التقرير عنه والإصاح عنها ضمن فئة تكلفة للقطاعات الأخرى بشكل منفصل عن بنود التسميات الأخرى في المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨ ، وبنفي وصف مصادر الإيراد الذي تتضمنه فئة كافة القطاعات الأخرى.
- ١٧- إذا رأت الإدارة أن هناك قطاعاً تشغيلياً محدداً قد عرض منفصلاً في التقرير عنه في فترة السبقة مدته قد استمر دائماً لهذا هذه الفترة ، ينبغي الاستمرار في عرض المعلومات حول ذلك القطاع بشكل منفصل في الفترة الحالية حتى وإن لم يعد يحقق متطلبات العرض المنصوص عليها في الفقرة ١٢٣.
- ١٨- إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على أنه قطاع مطلوب عرضه منفصلاً في التقارير المالية في الفترة الحالية وفقاً للحدود الرقمية ، ينبغي إعادة عرض بيانات القطاع لفترة سابقة معروضة لأغراض المقارنة لتعكس القطاع المطلوب عرضه منفصلاً حديثاً في التقارير المالية كقطاع منفصل ، حتى وإن لم يحقق ذلك للقطاع متطلبات العرض المنفصل المنصوص عليها في الفقرة ١٢٣ في الفترة السابقة ، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً .
- ١٩- قد يكون هناك حد أعلى لعدد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة في قوائم المالية التي تفسح عنها المنشأة بشكل منفصل بحيث تصبح المعلومات القطاعية التي تقع خارج هذا الحد مفصلة للغاية . ورغم عدم تعيين حد دقيق ، إلا أن عدد زيادة عدد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة في قوائم مالية بموجب الفترات من ١٢٣ إلى ١٨ عن عشرة قطاعات ، حينئذ ينبغي على المنشأة أن تنظر في التوصل إلى حد أعلى .

الإفصاح

٢٠- على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها وأثرها للمالية والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها .

٢١- ومن أجل تفعيل المبدأ الوارد في الفقرة "٢٠" ، على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فترة يعرض بشأنها قائمة دخل:

(أ) معلومات عامة كما هو موضح في الفقرة "٢٢".

(ب) معلومات حول الأرباح أو الخسائر الناتجة للقطاع ، بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المحددة الواردة في الأرباح أو الخسائر الناتجة للقطاع ولأصول وإلتزامات للقطاع وأساس القياس كما هو موضح في الفقرات من "٢٣" إلى "٢٧".

(ج) مطابقات إجمالي إيرادات القطاع وإجمالي أرباح أو خسائر القطاع الناتجة ولأصول وإلتزامات للقطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع مبالغ المقابلة للمنشأة ككل، كما هو موضح في الفقرة "٢٨".

ويتعين إجراء مطابقات بين مبلغ قائمة المركز المالي للقطاع المطلوب عرضها منفصلة مع المبلغ في قائمة المركز المالي للمنشأة ككل لكل تاريخ تعرض فيه قائمة المركز المالي .

وينبغي إيلاء بيان للمعلومات التي تتعلق بالفترات السابقة كما هو موضح في الفقرتين "٢٩" و"٣٠".

معلومات عامة

٢٢- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات العامة التالية :

(أ) للعوامل المستخدمة في تحديد قطاعات المنشأة المطلوب عرضها منفصلة في القوائم المالية بما في ذلك أسس تنظيم المنشأة (فيما إذا أُنشئت الإدارة لتتضمين المنشأة طبقاً للمنتجات والخدمات أو المناطق الجغرافية أو لبيئات تنظيمية أو مجموعة من العوامل وفيما إذا كان قد تم تجميع القطاعات التشغيلية) .

(ب) أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً في التقارير المالية لإيراداته .

معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والإلتزامات

٢٣- يتعين على المنشأة لتقرير عن قياس أرباح أو خسائر كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً في تقرير لشمالية وإجمالي أصوله . كما ينبغي عليها لتقرير عن قياس الإلتزامات لكل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً في التقرير المالية إذا كان يتم ترويض هذا

لمبلغ بشكل منتظم إلى الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي ، وعلى المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلي حول كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً في التقارير المالية إذا كانت المبلغ المذكورة تدخل ضمن قياس أرباح أو خسائر القطاع الذي يراجعها الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي أو يتم تقديمها بطريقة أخرى إلى هذا المسئول ، حتى وإن لم تكن تدخل ضمن ذلك لقياس لأرباح أو خسائر القطاع :

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين .

و(ب) الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية الأخرى في نفس المنشأة .

و(ج) إيرادات الفوائد .

و(د) مصروفات الفوائد .

و(هـ) الإهلاك والإستهلاك .

و(و) البنود ذات الأهمية قنسية للدخل والمصروف المفصّل عنها وفقاً للفقرة ٢٤ من معيار المحاسبة المصري رقم (١) 'عرض القوائم المالية' .

و(ز) حصّة المنشأة في ربح أو خسارة الشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة التي يتم للمحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية .

و(ح) مصروف أو دخل ضريبة الدخل .

و(ط) البنود غير النقية ذات الأهمية النسبية باستثناء الإهلاك والإستهلاك .

يتعين على المنشأة تسجيل إيرادات فائدة بشكل منفصل عن مصروفات فائدة لكل قطاع يتم لتقرير عنه إلا إذا كانت معظم إيرادات القطاع من الفائدة وكان الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي في المقام الأول مسؤولاً عن صافي الإيراد من الفوائد لتقييم أداء القطاع وقبّض قرارات حول لموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع . وفي تلك الحالة ، قد تعرض المنشأة صافي إيرادات لقطاع من الفوائد مطروحاً منه مصروفات فائدة وتفصح عن أنها قامت بذلك .

٢٤ على المنشأة أن تفصح عما يلي حول كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً في التقارير المالية إذا كانت المبالغ المذكورة تدخل ضمن قياس أصول القطاع التي يراجعها الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي أو ترفع إليه بطريقة أخرى بشكل منتظم ، حتى وإن لم تكن تدخل ضمن قياس أصول القطاع :

(أ) مبلغ الأستثمار في الشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية .

و(ب) مبالغ الإضافات إلى الأصول غير المتداولة بإستثناء الأصول المالية وأصول
الضرورية المؤجلة وأصول جزأيا ما بعد أداء الخدمة (راجع معيار المحاسبة
المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين") والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين .

القياس

٢٥- ينبغي أن يكون مبلغ كل بند من بنود القطاع تم عرضه منفصلاً هو القياس الذي تم
التقرير عنه إلى الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي لأغراض تنفيذ قرارات
حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه ، وينبغي أن تكون التعديلات والحذف الذي
يتم إجراؤه لدى إعداد القوائم المالية للمنشأة وتوزيع الإيرادات والمصروفات والأرباح
أو الخسائر تدخل ضمن تحديد أرباح أو خسائر القطاع في التقارير المالية فقط إذا كانت
تدخل ضمن قياس أرباح أو خسائر القطاع المستخدم من قبل الرئيس المسئول عن
صناعة القرار التشغيلي ، وعلى نحو ممثل ، ينبغي فقط عرض تلك الأصول
والإلتزامات التي تدخل ضمن قياس أصول وإلتزامات القطاع والمستخدم من قبل
الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي فيما يتعلق بذلك قطاع ، وإذا تم توزيع
المبلغ لأرباح أو خسائر الأصول أو الإلتزامات للقطاع المعروف، ينبغي توزيع هذه
المبلغ على أساس معقول .

٢٦- إذا استخدم الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي قياساً واحداً فقط لأرباح أو
خسائر القطاع التشغيلي و أصول أو إلتزامات القطاع في تقييم أداء القطاع واتخاذ قرار
حول كيفية تخصيص المولد ، ينبغي التقرير عن ربح أو خسارة وأصول أو إلتزامات
القطاع حسب تلك القياسات . كما إذا استخدم هذا الرئيس أكثر من قياس واحد لأرباح أو
خسائر القطاع التشغيلي وأصول أو إلتزامات القطاع ، ينبغي أن تكون القياسات
المستخدمة في إعداد القوائم المالية هي تلك التي تعتمد الإثارة بأنها محددة وفقاً لمبادئ
القياس الأكثر توافقاً مع تلك المبادئ المستخدمة في قياس المبالغ المقابلة في القوائم
المالية الخاصة بالمنشأة .

٢٧- على المنشأة أن تخدم تفسيراً لتقييم أرباح أو خسائر القطاع وأصول وإلتزامات القطاع
لكل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً في القوائم المالية . وعلى المنشأة أن تصحح كحد
أدنى عما يلي :

(أ) أساس محاسبة أي معاملات بين القطاعات المعروضة في القوائم المالية .

(ب) طبيعة أية فروق بين مقاييس أرباح أو خسائر للقطاعات المعروضة في القوائم المالية وأرباح أو خسائر المنشأة ككل قبل مصروف (دخل) ضريبة الدخل ونسبوات غير المستمرة (إذا لم يكن هذا واضحاً في المطابقات المبيّنة في الفقرة "٢٨") وقد تتضمن تلك الفروق للسياسات المحاسبية وسياسات توزيع التكاليف المتكبدة مركزياً اللازمة وذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة .

(ج) طبيعة أية فروق بين مقاييس أصول القطاعات المعروضة في القوائم المالية وأصول المنشأة ككل (إذا لم يكن هذا واضحاً في المطابقات المبيّنة في الفقرة "٢٨") وقد تتضمن تلك الفروق للسياسات المحاسبية وسياسات توزيع الأصول المستخدمة بشكل مشترك وذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة .

(د) طبيعة أية فروق بين مقاييس إلتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية وإلتزامات المنشأة ككل (إذا لم يكن هذا واضحاً في المطابقات المبيّنة في الفقرة "٢٨") وقد تتضمن تلك الفروق للسياسات المحاسبية وسياسات توزيع الإلتزامات المستخدمة بشكل مشترك وذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة .

(هـ) طبيعة أية تغيرات عن الفترات السابقة في أسلوب القياس المستخدمة في تحديد توزيع أو خسائر القطاع المعروض وتأثر تلك التغيرات ، إن وجدت ، على قياس توزيع أو خسائر القطاع .

(و) طبيعة وتأثر أي توزيعات غير متنافسة للقطاعات المعروضة في القوائم المالية ، فعلى جدول المئال قد توزع منشأة ما مصروف الإهلاك لقطاع دون توزيع الأصول ففيلة للإهلاك ذات العلاقة لتلك القطاع .

المطابقات وتساوياتها

٢٨- على المنشأة أن تقدم مطابقات مع التسمية اللازمة لكافة البنود التالية :

- (أ) إجمالي إيرادات القطاعات المعروضة في القوائم المالية مع إيرادات المنشأة ككل .
- (ب) إجمالي قياس أرباح أو خسائر القطاعات المعروضة في القوائم المالية مع أرباح أو خسائر المنشأة ككل قبل مصروف (دخل) الضريبة والعمليات غير المستمرة .
- وإذا وزعت المنشأة على القطاعات المعروضة في القوائم المالية بنوداً معينة مثل مصروف (دخل) ضريبة يمكن أن تطابق المنشأة إجمالي قياس أرباح أو خسائر لقطاعات مع أرباح أو خسائر المنشأة ككل بعد تلك البنود .

- (ج) إجمالي أصول القطاعات المعروضة في القوائم المالية مع أصول المنشأة ككل .
- (د) إجمالي إترامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية مع إترامات المنشأة ككل إذا تم عرض إترامات القطاع وفقاً للفقرة ٢٣.
- (هـ) إجمالي مبالغ القطاعات المعروضة في القوائم المالية لكل بند آخر ذا أهمية نسبية من بنود المعلومات المفصّل عنها مع المبلغ لمقابل والخاص بالمنشأة ككل .

ينبغي تحديد ووصف كافة بنود المطابقة وتوحيدها ذات الأهمية للتسمية بشكل منفصل . ففى سبيل المثال ينبغي بطريقة منفصلة تحديد وشرح مبلغ كل تعديل هام ومؤثر ضرورى لمطابقة أرباح أو خسائر القطاع المعروض في القوائم المالية مع أرباح أو خسائر المنشأة ككل الخاصة عن سياسات محاسبية مختلفة .

إعادة عرض المعلومات للسابق إصدار قوائم عنها

٢٩- إذا قامت المنشأة بتغيير هيكلها التنظيمى الداخلى بطريقة تؤدي إلى تغيير فى تركيبة قطاعاتها المطلوب عرضها منفصلة فى قوائمها المالية ، ينبغي عليها إعادة عرض المعلومات المقابلة للفترة السابقة ، بما فى ذلك الفترات الدورية : إلا إذا كانت المعلومات غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً . وينبغي تحديد ما إذا كانت المعلومات غير متوفرة وما إذا كانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً لكل بند متفرد من بنود الإفصاح . وبعد حدوث تغير فى تركيبة قطاعات المنشأة المطلوب عرضها منفصلة فى قوائم المالية ، عليها أن توضح عما إذا كانت قد أعلنت عرض البنود المقابلة فى المعلومات القطاعية لفرات سابقة .

٣٠- إذا غيرت المنشأة هيكلها التنظيمى الداخلى بطريقة تؤدي إلى تغيير فى تركيبة قطاعاتها المطلوب عرضها منفصلة فى قوائمها المالية وإذا لم يعد عرض المعلومات القطاعية لفرات سابقة ، تتحكم التغيير بما فى ذلك الفترات الدورية : فعلى المنشأة أن توضح فى السنة التى حدث فيها التغيير عن المعلومات القطاعية للفترة المالية وفق الأساس لتقديم الأساس للحديث للتوزيع ، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

الإفصاحات على مستوى المنشأة

٣١- تطبق الفقرات من ٣٢ إلى ٣٤ على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما فى ذلك تلك المنشآت التى تمك قطاعاتها واحداً يعرض فى القوائم المالية . بعض المنشآت لا تقوم بتنظيم أنشطة أعمالها على أساس اقشروق فى المنتجات والخدمات ذات العلاقة

أو الفروق بين المناطق الجغرافية لتفصيلات ، مثل هذه المنشأة تعرض الإيرادات القطاعية في القوائم المالية للمنشأة من مجموعة واسعة من المنتجات والخدمات المختلفة بشكل لاسي ، أو قد يقدم أكثر من قطاع واحد من قطاعاتها المعروضة في قوائم مالية نفس المنتجات والخدمات بشكل لاسي . وعلى نحو مماثل ، يمكن أن تحتفظ قطاعات المنشأة المعروضة في قوائم مالية بأصول في مناطق جغرافية متنوعة وتعرض إيرادات من عملاء في مناطق جغرافية مختلفة ، أو قد يعمل أكثر من قطاع واحد من قطاعاتها المعروضة في لقوائم المالية في المنطقة الجغرافية ذاتها . ويتبني تقديم المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من "٣٣" إلى "٣٤" فقط في حالة عدم تدعيمها كجزء من معلومات القطاع المعروض في القوائم المالية المطلوبة بموجب هذا المعيار .

معلومات حول المنتجات والخدمات

٣٢- يتعين على المنشأة لتقرير عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة لو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المتعلقة ، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً ، وفي هذه الحالة ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة و ينبغي أن تستند مبالغ الإيرادات التي تم لتقرير عنها إلى المعلومات المالية المستخدمة لإصدار القوائم المالية الخاصة بالمنشأة ككل .

معلومات حول المناطق الجغرافية

٣٣- يتعين على المنشأة لتقرير عن معلومات الجغرافية التالية إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً :

- (أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين (١) المتولدة في بلد إقامة المنشأة و (٢) المتولدة من كافة للدول الأجنبية التي تعتمد منها المنشأة الإيرادات . وإذا كانت الإيرادات من العملاء الخارجيين المتولدة من دولة أجنبية متفرقة هي إيرادات هامة ، ينبغي الإفصاح عن تلك الإيرادات بشكل منفصل . وعلى المنشأة أن تقصص عن الأساس الذي تم بموجبه توزيع هذه الإيرادات من العملاء للخارجيين على الدول المختلفة .
- (ب) الأصول غير المتداولة باستثناء الأدوات المالية وأصول الضريبة المؤجلة ولأصول مزاليا ما بعد إنتهاء الخدمة والحقوق لفائضة بموجب عقود قائمين (١) التي تقع في بلد إقامة المنشأة و (٢) التي تقع في كافة لدول الأجنبية التي تحتفظ فيها المنشأة بأصول . وإذا كانت الأصول في دولة أجنبية متفرقة هي أصول هامة ، ينبغي الإفصاح عن تلك الأصول بشكل منفصل .

وينبغي أن تستند المبالغ المعروضة إلى المعلومات المالية المستخدمة لإصدار للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة ككل . وإذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً ، فإنه ينبغي الإقصاص عن تلك الحقيقة. وقد تقدم المنشأة ، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة ، المعايير الفرعية للمعلومات الجهرائية حول مجموعات قبول .

معلومات حول كبلر العملاء

٣٤- ينبغي على المنشأة أن تقدم معلومات حول مدى اعتمادها على كبلر عملائها . وإذا كانت الإيرادات المتولدة من المعاملات مع عميل خارجي ونحو تسلي ١٠% أو أكثر من إيرادات المنشأة ، فإنه يتعين على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة وعن إجمالي مبلغ الإيرادات من كل عميل كهذا وهوية القطاع أو القطاعات التي تولد هذه الإيرادات . ولا تحتاج المنشأة إلى الإقصاص عن هوية عميل كبير أو مبلغ الإيرادات التي يحققها كل قطاع من ذلك للعميل . ولأغراض هذا المعيار ينبغي أن تعتبر مجموعة المنشآت التي تعلم المنشأة المعدة للقوائم المالية بأنها تخضع لسيطرة مشتركة على أنها عميل واحد . كما ينبغي أن تعتبر الحكومة (سواء وطنية أو رسمية أو أكاديمية أو محلية أو أجنبية) و المنشآت التي تعلم المنشأة المعدة للقوائم المالية بأنها تخضع لسيطرة تلك الحكومة كعميل واحد .

ملحق إرشادات التطبيق

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) ولكنها لا تمثل جزءاً منه .
للمقدمة

أت ١ تعرض إرشادات لتطبيق هذه أمثلة توضح الاتصافات 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 التكميلية هي لمنشأة افتراضية يمثلها إليها هنا باسم شركة أ ب جـ .

معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المعروضة في القوائم المالية
أت ٢ فيما يلي توضيح للاتصاف عن المعلومات الوصفية حول قطاعات المنشأة المعروضة في القوائم المالية (تنوير مرجع الفقرة إلى المتطلبات ذات الصلة في هذا المعيار) .

وصف أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع معروض في القوائم المالية إيراداته (الفقرة ٢٢ ب)

تملك شركة أ ب جـ خمس قطاعات معروضة في القوائم المالية : قطع عيار سيارات ولسفن والبرمجيات والالكترونيات واتصاف ، وينتج قطاع السيارات قطع عيار للبيع لمحال بيع قطع السيارات بالتجزئة . وينتج قطاع لسفن سفن صغيرة لتخدم صناعة النفط والأعمال البحرية العمالة ، وينتج قطاع البرمجيات برمجيات تطبيقية يفرض بيعها لمنتجات أجهزة الحاسب الآلي ومحل بيع أجهزة الحاسب الآلي بالتجزئة وينتج قطاع الإلكترونيات دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة من أجل بيعها لمنتجات أجهزة الحاسب الآلي ، في حين أن قطاع التمويل مسئول عن بعض العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء لتمسكهم من القطاعات الأخرى وعمليات التمويل للمعارى.

قياس أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاع للتشغيلي (الفقرة ٢٧)

إن سياسات المحاسبة للقطاعات التشغيلية هي نفس السياسات الموضحة في ملخص السياسات لمحاسبة الهامة باستثناء أن مصروف النقاد لكل قطاع تشغيلي يتم الاعتراف به وقياسه على أساس لأسس للدفعات لمنفعة للتقاعد . وتقاسم شركة أ ب ج الأداء على أساس الربح أو الخسارة من لعمليات قبل لقطاع مصروف الضريبة نون أن يتضمن ذلك الأرباح والخسائر غير المتكررة وأرباح أو خسائر لصرف الأجنبي . ونقوم شركة أ ب ج بالمحاسبة عن العميات والتحويلات بين القطاعات كما لو أن المبيعات أو التحويلات ضمن طرف ثالث: أي حسب أسعار السوق الحالية .

العوامل التي تستخدمها الإدارة لتحديد قطاعات المنشأة التي تعرض منفصلة في القوائم المالية (الفقرة ٢٢ (أ))

تعتبر قطاعات شركة أ ب ج المعروضة في القوائم المالية وحدات عمل إستراتيجية تقدم منتجات وخدمات مختلفة . ويتم إدارة هذه القطاعات بشكل منفصل لأن كل نشاط يتطلب تقنية مختلفة واستراتيجيات تموين مختلفة ، وقد تم الاستحواد على معظم أنشطة الأعمال كوحدة منفردة وتم الإبقاء على الإدارة كما هي في وقت الاستحواذ .

معلومات حول أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية

أت ٣ يوضح الجدول التالي نموذجاً مقترحاً للإفصاح عن المعلومات حول أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية (الفترة ٢٣ و ٢٤ ") . ويطلب نص النوع من المعلومات لكل سنة يتم عرض قائمة الدخل بشأنها ، ولا توزع شركة أ ب ج مصروف الضريبة (ضريبة الدخل) لو الأرباح والخسائر غير المتكررة لقطاعات المعروضة في القوائم المالية ، وبالإضافة إلى ذلك ، ليس لدى كافة القطاعات المعروضة في التقارير المالية بنوداً غير نقدية هامة باستثناء الإهلاك والاستهلاك في الأرباح أو الخسائر ، ويفترض أن المبالغ المذكورة هي هذا المثال التوضيحي هي المبالغ الواردة في التقارير التي يستخدمها الرئيس المسئول عن صناعة لقرار لتشغيلي .

قطاع الصيرت	المبلغ	البرمجيات الالكترونيات	التمويل	كافة القطاعات الآخري	المجموع
الإيرادات من علاء خارجيين	٣,٠٠٠	٥,٠٠٠	٩,٥٠٠	١٢,٠٠٠	٣٥,٥٠٠
الإيرادات بين القطاعات	٣,٠٠٠	١,٥٠٠	١,٥٠٠	١,٥٠٠	١,٥٠٠
إيرادات الفوائد	٢٥٠	٨٠٠	١,٠٠٠	١,٥٠٠	٢,٧٥٠
مصرفات الفوائد	٣٥٠	٦٠٠	٧٠٠	١,١٠٠	٢,٧٥٠
سالى ليراء للعائد	-	-	-	١,٠٠٠	١,٠٠٠
الإهلاك والاستهلاك	٢٠٠	١٠٠	٥٠	١,١٠٠	١,٩٥٠
أرباح القطاع	٢٠٠	٧٠	٩٠٠	٢,٤٠٠	٤,٠٧٠
البنود نهاية غير نقدية					
الأخرى	-	٢٠٠	-	-	٢٠٠
تسديدات الأصول	٢,٠٠٠	٣,٠٠٠	٢,٠٠٠	١٢,٠٠٠	٢٧,٠٠٠
أصول القطاع	٣٠٠	٧٠٠	٥٠٠	٨٠٠	٢,٣٠٠
التفصيلات المتعلقة بالأصول	٣٠٠	٧٠٠	٥٠٠	٨٠٠	٢,٣٠٠
غير المتداولة للقطاع	٦,٠٥٠	٣,٠٠٠	١,٨٠٠	٨,٠٠٠	١٨,٨٥٠
التزامات القطاع	٦,٠٥٠	٣,٠٠٠	١,٨٠٠	٨,٠٠٠	١٨,٨٥٠

(أ) تسحب الإيرادات من القطاعات دون الحدود لرفعية إلى أربع قطاعات تشغيلية هي شركة أ ب ج د وتضمن تلك القطاعات أعمال معدومة في مجال العقارات وتجهيز المعدات الالكترونيات والامتيازات في مجال البرمجيات وعملية تجهيز المستودعات ولم تسفر أي من هذه القطاعات إلى من الحدود لرفعية لتحديد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة في القوائم المالية .

(ب) يحصل قطاع التمويل على معظم إيراداته من فائدة وتعمد الإدارة بشكل رئيسي في إدارة ذلك القطاع على صافي إيرادات الفوائد ونسب على إجمالي مبالغ الإيرادات والمصرفات لذلك يتم الإصحاح عن صافي المبلغ فقد كما هو مصرح بموجب الفقرة (٢٣) .

مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في
قوائم مالية وتسويتها

أ٤ يوضح الجدول التالي مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول والتزامات
القطاعات المعروضة في قوائم المالية مع المبالغ المتداولة المنشأة ككل (فقرة ٢٨
(أ) في (د)) . كما يطلب إظهار المطابقات فيما يتعلق بكل بند هام آخر من
المعلومات المفصّل عنها (فقرة ٢٨(ج)) . ومن المفترض ألا تتضمن البيانات
المالية الخاصة بالمنشأة عمليات غير مستمرة وكما هو موضح في الفقرة أ٢
تحتوي المنشأة وتقيس مصروف التقاعد لقطاعاتها المعروضة في القوائم المالية
على أساس اندفاعات النقدية لنظام التقاعد ولا توزع المنشأة بعض البنود المعينة على
قطاعاتها للمعروضة في القوائم المالية .

<u>الإمدادات</u>	
٢٩,٠٠٠	إجمالى إمدادات لقطاعات المعروضة
١,٠٠٠	إمدادات أخرى
(٤,٥٠٠)	إلغاء الإمدادات بين القطاعات
٢٥,٥٠٠	إمدادات للمنشأة ككل

<u>الربح أو الخسارة</u>	
٢,٩٧٠	إجمالى الربح أو الخسارة لقطاعات المعروضة
١٠٠	الأرباح أو الخسائر الأخرى
(٥٠٠)	إلغاء الأرباح بين القطاعات
٥٠٠	المبالغ عبر الموزعة المختلفة بتسويات قضائيا مفبرضة
(٧٥٠)	مصرفات الشركة الأخرى
(٢٥٠)	تعديل مصرفوف التفاعد فى القوائم للمجموعة
٢,٠٧٠	التدخل قبل قطاع مصرفوف صرىبة التدخل للمنشأة ككل

<u>الأصول</u>	
٧٩,١٠٠	إجمالى الأصول للقطاعات المعروضة
٢,٠٠٠	الأصول الأخرى
(١,٠٠٠)	إلغاء المدينون الناتجة لأرصدتهم من مقر الشركة الرعىسى
١,٥٠٠	المبالغ عبر الموزعة الأخرى
٨١,٥٠٠	أصول المنشأة ككل

<u>الالتزامات</u>	
٤٢,٩٥٠	إجمالى الالتزامات للقطاعات المعروضة
٢٥,٠٠٠	قراضات مزايا للتقاعد المحددة عبر الموزعة
٦٨,٩٥٠	القرامات للمنشأة ككل

مجاميع المنشأة	التعديلات	قطاعات المعروضة	البند العامة الأخرى
ككل			
٣,٨٢٥	٧٥	٣,٧٥٠	إيرادات القوائد
٢,٧٠٠	(٥٠)	٢,٧٥٠	مصرفات القوائد
١,٠٠٠	-	١,٠٠٠	صافي إيراد
			القوائد (قطاع التمويل فقط)
٣,٩٠٠	١,٠٠٠	٢,٩٠٠	النفقات الرأسمالية
٢,٩٥٠	-	٢,٩٥٠	الإهلاك والاستهلاك
٣٠٠	-	٢٠٠	الاضمحلال

يتمثل بند المطابقة لتعديل النفقات الرأسمالية في المبلغ المتكبد لبناء مقر لشركة وهو غير معروض في المعلومات القطاعية ، ولا تعتبر أى من التعديلات الأخرى عامة .
المعلومات الجغرافية

أت ٥ - يوضح الجدول التالي المعلومات الجغرافية قتي تقتضيها الفقرة ' ٣٣ ' (بما في قطاعات شركة أ ب ج - المعروضة في القوائد المالية مبنية على الاختلاف في المنتجات والخدمات ، فله لا يطلب إجراء فصاحات إضافية عن معلومات الإيراد حول المنتجات والخدمات (للفترة ' ٣٢ '))

الأصول غير القعدولة	الإيرادات (أ)	للمعلومات الجغرافية
١١,٠٠٠	١٩,٠٠٠	الولايات المتحدة
-	٤,٢٠٠	كندا
٦,٥٠٠	٣,٤٠٠	المكسيك
٣,٥٠٠	٢,٩٠٠	اليابان
٢,٠٠٠	٦,٠٠٠	الدول الأخرى
٢٤,٠٠٠	٣٥,٥٠٠	المجموع

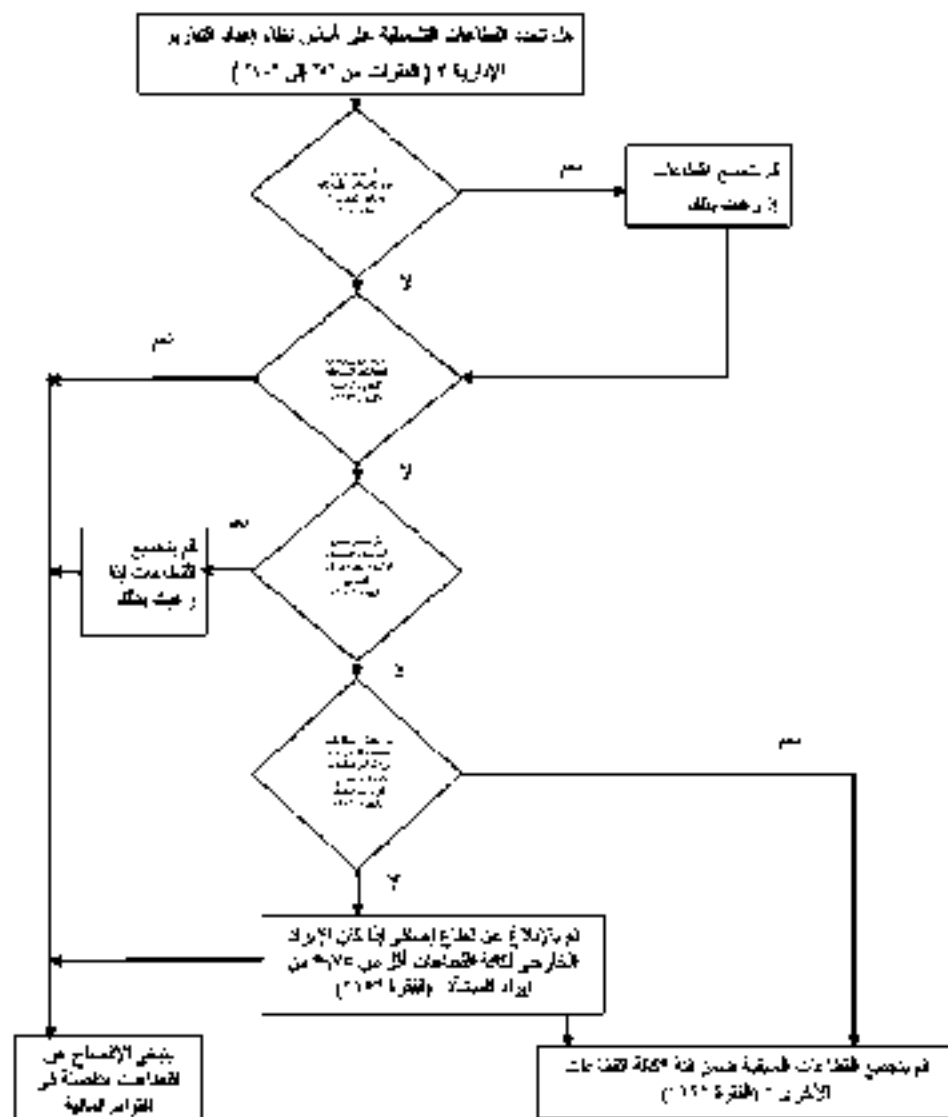
(أ) تنسب الإيرادات إلى الدول على أساس موقع العميل .

مطلوبت حول كبار العملاء

أنت ٦ يوضح الجدول التالي المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٣٤ * حول كبار العملاء . وليس مطلوباً الإفصاح عن هوية العميل أو مبلغ الإيرادات لكل قطاع تشغيلي .

تمثل الإيرادات من أحد عملاء قطاعي البرمجيات والإلكترونيات التابع للشركة المتنوعة حوالي ٥,٠٠٠ من إجمالي إيرادات الشركة .

رسم تخطيطي لتحديد القطاعات المعروضة في القوائم المالية



معييار الحاسبة المصرى رقم (٤٢) ٢٠١٥
القوائم الجالية الجمعة

معييار المحاسبة المصري رقم (٤٢) ٢٠١٥
القوائم المالية المجمعة

المحتويات

٣-١	هدف المعيار
٣-٢	تحقيق الهدف
٤	نطاق المعيار
١٨-٥	السيطرة
١٤-١٠	السلطة
١٦-١٥	العوائد
١٨-١٧	الصلة بين السلطة والعوائد
٢٦-١٩	المتطلبات المحاسبية
٢٤-٢٢	حقوق الملكية / الحقوق غير المسيطرة
٢٦-٢٥	فقد السيطرة
٣٣-٢٧	ملغاة
	ملحق إرشادات للتطبيق

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٢) ٢٠١٥ القوائم المالية المجمعة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع ميلادى لإعداد وعرض قوائم مالية لمجموعة عندما سيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى .

تحقيق الهدف

- ٢- لتطبيق الهدف الموضح في الفقرة ٦٣ فإن هذا المعيار :
- (أ) يتطلب من المنشأة (الأم) التي تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى (التابعة) أن تعرض قوائم مالية مجمعة .
- و (ب) يعرف مبدأ السيطرة ويعتبر أن السيطرة هي الأسس للتجميع .
- و (ج) يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إذا كان الممثل سيطر على المنشأة المستثمر فيها وبالتالي عليه تجميع المنشأة المستثمر فيها.
- و (د) يوضح المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة .
- ٣- لا يتناول هذا المعيار متطلبات محاسبة عن تجميع الأعمال وتأثيرها على تجميع بما في ذلك الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) تجميع الأعمال).

نطاق المعيار

- ٤- على كل منشأة لم أن تقوم بإعداد وعرض قوائم مالية مجمعة ، ويطبق هذا المعيار على كل المنشآت - بما فيها للمنشآت الاستثمارية كما هي معرفة بقلمة المصطلحات المعروفة بهذه المعايير - باستثناء ما يلي :
- (أ) لا تحتاج المنشأة الأم إلى عرض قوائم مالية مجمعة في حالة (فقط في حالة) نوافر الشروط التالية مجمعة :
- (١) إذا كانت المنشأة الأم هي في حد ذاتها شركة تابعة مملوكة كلياً أو جزئياً لمنشأة أخرى - وتم إبلاغ ملاكها (أو آخرين) بمن لهم من لجزر لهم حق التصويت) عن عدم قيام المنشأة الأم بعرض قوائم مالية مجمعة ولم يعرضوا على ذلك .

و(٢) إذا كانت لموت اثنين أو ثلث حقوق الملكية للشركة الأم لا يتم تدولها في بورصة أوراق مالية (بورصة محلية أو أجنبية أو خارج المفصورة بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

و(٣) إذا لم يتم المنشأة الأم بتقديم فوائدها المالية ولم يتبرع هي إتخاذ أي إجراءات لتقديم تلك الفوائد لهيئة الرقابة المالية أو لأي جهة رقابية أخرى بغرض إصدار أي هيئة من الأذونات المالية بورصة أوراق مالية .

و(٤) إذا كانت المنشأة الأم المشار إليها بالتشروط (من ١ إلى ٣) من هذه الفقرة تابعة لشركة أه كبرى أو أي شركة لم وسيطة تقوم بإصدار فوائدها المالية مجمعة للاستخدام في مصر تتعامل مع معايير المحاسبة المصرية .

(ب) خطط مرابا نهاية الخدمة أو أي خطط مرابا للعاملين طيلة الأجل التي تتعلق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) مزاولا للعاملين .

(ج) صناديق الاستثمار التي تستفيد من النجيب الجهة الرقابية المختصة.

السيطرة

٥- السيطرة على المستثمر بصرف النظر عن طبيعة مساهمته في 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 يتحكم - أو يعنى له - عوائد متغيرة من خلال مساهمته في المنشأة المستثمر فيها ولديه القدرة على التأثير على تلك العوائد من خلال سلطته على المنشأة المستثمر فيها .

٧- وبالتالي فإن المستثمر يسيطر على المنشأة المستثمر فيها عندما وفقط عندما يكون للمستثمر جميع ما يلي :

(أ) السلطة على المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرات من ١٠٠ إلى ١٤٠) .

(ب) التعرض أو الحق في العوائد المتغيرة من خلال مساهمته في المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرتين ١٥٠ و ١٦٠) .

(ج) القدرة على استخدام سلطته على المنشأة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التي يحصل عليها منها (راجع الفقرتين ١٧٠ و ١٨٠) .

٨- على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار كافة الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كان سيسيطر على المنشأة للمستثمر فيها أم لا . وعليه أيضاً إعادة تقييم ذلك إذا تأسست الحقائق والظروف إلى وجود منغرات لولحد لو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة لمذكورين في الفقرة ٧ (راجع الفقرات من ٨٠ إلى ٨٥) .

٩- يسيطر اثنين لو أكثر من المستثمرين بشكل مشترك على منشأة مستثمر فهي - عندما يتعين عليهم أن يعموا معاً لتوجيه الأنشطة المعنية . وهي مثل هذه الحالات - . وحيث أنه لا يمكن للمستثمر واحد توجيه الأنشطة بدون تعاون الآخرين - فلا يمكن للمستثمر بفردة السيطرة على منشأة مستثمر فيها . ونفوذ كل مستثمر على هذه بالمعاسبة عن الحصة في المنشأة للمستثمر فيها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) للترجيح المشتركة . أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) 'الاستثمارات في شركات شقيقة أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية" .

السلطة

١٠- يسيطر المستثمر على المنشأة للمستثمر فيها عندما يكون للمستثمر حقوق قائمة تعطيه الفترة الحالية على توجيه الأنشطة المعنية مثل الأنشطة التي تؤثر على عوائد المنشأة المستثمر فيها.

١١- تنشأ السلطة من خلال الحقوق . وفي بعض الأحيان تكون عملية تقييم السلطة واضحة على سبيل المثال عندما يكون للمستثمر سلطة على منشأة مستثمر فيها بشكل مباشر وحصري عن طريق حقوق التصويت الممنوحة من خلال أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم . ويمكن تقييمها بالأخذ في الاعتبار حقوق التصويت لهذه الأسهم . وفي حالات أخرى تكون عملية التقييم أكثر تعقيداً وتتطلب الأخذ في الاعتبار أكثر من عامل واحد، على سبيل المثال عندما تكون السلطة ناتجة من واحد أو أكثر من الاتفاقيات التعاقدية.

١٢- يمتلك مستثمر - لدى لديه الفترة الحالية على توجيه الأنشطة - السلطة حتى وإن لم يمارس حقوقه في توجيهه بعد . ويساعد الدليل على أن المستثمر يقوم بتوجيه الأنشطة المعنية في تحديد ما إذا كان للمستثمر السلطة على المنشأة المستثمر فيها أم لا . إلا أن مثل هذا الدليل ليس حاسماً في حد ذاته في تحديد سلطة المستثمر على المنشأة المستثمر فيها.

١٣- إذا كان إثنين أو أكثر حقوق حالية تعطيه السلطة المطلقة لتوجيه الأنشطة المعنية المستقلة، فإن المستثمر الذي لديه الفترة الحالية لتوجيه الأنشطة الأكثر تأثيراً على عوائد المنشأة المستثمر فيها هو المستثمر الذي لديه السلطة على المنشأة المستثمر فيها .

١٤- يكون للمستثمر السلطة على المنشأة المستثمر فيها حتى إذا كانت لعملاء الأخرى لديها حقوق حالية قائمة بمنحهم الميزة الدالية على المشاركة في توجيه الأنشطة المعنية ، على سبيل المثال عندما يكون لشركة أخرى تأثير هام ، وعلى الرغم من ذلك فإن المستثمر الذي يمتلك حقوق حصبة فقط حيث لا يكون له سلطة على المنشأة للمستثمر فيها (راجع الفقرات ٢٦ إلى ٢٨) وبالتالي فإنه لا يسيطر على المنشأة المستثمر فيها .

العوائد

١٥- يتعرض للمستثمر للعوائد المتغيرة الناتجة عن شراكته في المنشأة المستثمر فيها أو يكون له حقوق في 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 إيجابية معاً .

١٦- على الرغم من أنه مسموح للمستثمر واحد فقط بالسيطرة على المنشأة المستثمر فيها ، إلا أنه مسموح لأكثر من طرف بالمشاركة في عوائد المنشأة المستثمر فيها ، على سبيل المثال ، مسموح لأصحاب حقوق الأقلية / للمعوق غير المسيطر بالمشاركة في أرباح أو توزيعات لعناءة المستثمر فيها .

العلاقة بين السلطة والعوائد

١٧- يسيطر المستثمر على المنشأة المستثمر فيها ليس فقط في حال امتلاكه السلطة على المنشأة المستثمر فيها وتعرضه للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته معها أو امتلاكه حقوقاً في هذه العوائد ، بل عندما يكون له تأثيراً على التأثير على هذه العوائد من خلال شراكته في المنشأة المستثمر فيها .

١٨- بالتالي على المستثمر الذي يتمتع بكون إنداد العوائد أن يحدد هل هو أصل (مؤثر) أم وكيل . ووفقاً للفقرات من ٥٨ إلى ٧٢ ، لا يسيطر المستثمر المؤثر على المنشأة المستثمر فيها عند ممارسة حقوق اتخاذ القرارات المقوضة إليه .

المتطلبات المحاسبية

١٩- على شركة الأم إعداد قوائم مالية مجمعة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المالية والأحداث الأخرى في 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- توضيح للفقرات من "أ٨٦" إلى "أ٩٣" الإرشادات لإعداد القوائم المالية المجمعة.

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

٢٢- على الشركة الأم عرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المركز المالي المجموع ضمن بند حقوق الملكية وبشكل مفصل عن حقوق ملكية مساهمي الشركة الأم.

٢٣- لاعتراك في حقوق ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان سيطرة الأم على الشركة التابعة تعتبر معاملات حقوق ملكية (مثال قوائمات مع المساهمين بصفتهم هذه).

٢٤- توضيح الفقرات "أ٩٤" إلى "أ٩٦" الإرشادات لمعالجة حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في القوائم المالية لمجموعة .

شُكْد السيطرة

٢٥- عندما تفقد شركة الأم للسيطرة على الشركة التابعة فعلى الشركة الأم :

(أ) إلغاء الاعتراف بالأصول والالتزامات الخاصة بالشركة التي كانت تابعة من القوائم المالية لمجموعة.

(ب) الاعتراف بأى استثمارات متبقية في الشركة التي كانت تابعة بقيمتها العادلة عندما تفقد السيطرة والمدايب اللاحقة لها وأي مبالغ مستحقة على أو إلى شركة والتي كانت قائمة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المالية . وينظر إلى التقييم العادلة على أنها القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي للأصل المالي لو عندما يكون ذلك مناسباً بالتكلفة عند الاعتراف الأولي للاستثمار في شركة تقيمه أو مشروع مشترك.

(ج) الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المرتبطة بفقد السيطرة لمسبوبة إلى حصص السيطرة السابقة.

٢٦- توضيح للفقرات من "أ٩٧" إلى "أ٩٩" إرشادات لمحاسبة لمعالجة فقد السيطرة .

عن ١٧ إلى ٣٣ ملغاة .

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق سيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) وبعض جرداً لا يتجرأ منه . حيث يصف تطبيق الفقرات من "١" الى "٢٦" وله نفس قوة وتأثير يلقى لأجراء هذا السجل .
أث ١. تمثل الأمثلة المذكورة في هذا الملحق حالات نظرية ، ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة في أوضاع الحقائق الفعلية ، إلا أنه يجب تقييم جميع حقائق وظروف من خلال نمط حقيقي معين ، عند تطبيق هذا السجل .

تقييم السيطرة

أث ٢. إذا أراد المستثمر تحديد ما إذا كان يستقر على الجهة المستثمر فيها أم لا ، عليه تقييم ما إذا كان لديه كل ما يلي :
(أ) سلطنة على الجهة المستثمر فيها ،
(ب) تتعرض للعوائد المتغيرة للنتيجة من للشاركة في الجهة المستثمر فيها ، لو أملاكه حقوق في هذه العوائد ،
(ج) القدرة على استخدام سلطته على الجهة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التي يحصل عليها منها .

أث ٣. قد يساعد أحد العوامل التالية على إظهار في تحقيق ما سبق :

- (أ) عرض وتكوين الجهة المستثمر فيها (راجع الفقرات من ث ٥ إلى ث ٨) .
- (ب) ما هية الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأنها (راجع الفقرات من ث ١١ إلى ث ١٣) .
- (ج) ما إذا كانت حقوق المستثمر تسمح للقدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة (راجع الفقرات أ ١٤ إلى أ ٥٤) .
- (د) ما إن كان للمستثمر يتعرض للعوائد المتغيرة كنتاج من شراكته من خلال الجهة المستثمر فيها أو يكون له حقوق في هذه العوائد (راجع الفقرات ث ٥٥ إلى ث ٧٦) .

و(هـ) ما إن كان المستثمر قادراً على استخدام سلطته على الجهة للمستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التي يحصل عليها منها للمستثمر (راجع الفقرات من "أب ٥٨" إلى "أب ٧٥").

أ٤. على للمستثمر بحث طبيعة علاقته مع الأطراف الأخرى عند تقييم السيطرة على جهة للمستثمر فيها (راجع الفقرات من "أب ٧٣" إلى "أب ٧٥").

غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها

أ٥. على المستثمر أن يأخذ بعين إعتبار غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها عند تقييم السيطرة عليها من أجل تحديد الأنشطة ذات صلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأنها ومن لجهة الفترة الحالية على ترحيبها ومن يستثم عولدها .

أ٦. عند أخذ غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها بعين الاعتبار ، ينبغي أنه يتم السيطرة عليها من خلال أدوات حقوق الملكية التي تمنح المالك حقوق تصويت تفاديه ذاتها أنهم عديدة في الجهة المستثمر فيها . في هذه الحالة ، وعند جانب الفرتيات الإضافية التي من شأنها تغيير صيغة صنع القرار . مركز تقييم السيطرة على أطراف ، إن وجد ، القادر على ممارسة حقوق التصويت اللازمة لتحديد المساهات التشغيلية والمالية للجهة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "أب ٣٤" إلى "أب ٥٠") . وفي أكثر الحالات سلطة وبنواب العوامل الأخرى . يسيطر للمستثمر لدى يمتلك أكثرية حقوق التصويت .

أ٧. قد يكون من الضروري الأخذ بعين الاعتبار بعض أو جميع العوامل المذكورة في الفقرة "أب ٣٣" من أجل تحديد ما إذا كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر فيها في الحالات الأكثر تحدياً .

أ٨. يمكن أن يتم تكوين الجهة المستثمر بها بحيث لا تكون حقوق التصويت هي العامل الأساسي في تحديد الجهة التي تسيطر على الجهة المستثمر فيها ، على سبيل المثال ، عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم ترحيب الأكتلة ذات صلة عن طريق الفرتيات التعاقدية . وفي مثل هذه الحالات ، تتضمن مراعاة للمستثمر لغرض وتكوين الجهة المستثمر بها مراعاة المخاطر التي تشكلت الجهة المستثمر فيها لكي تتعرض لها ، والمخاطر التي من المفترض أن تتفادها للأطراف

المشاركة مع الجهة المستثمر فيها وما إن كان المستثمر معرضاً لبعض أو جميع هذه المخاطر . ولا تتضمن مراعاة المخاطر ، المخاطر السلبيه فقط بل واحتمالية الإبحاس منها أيضا .

السلطة

أ٩. لفرض سلطة المستثمر على الجهة المستثمر فيها ، عليه أن يمتلك حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة ، وأن تعرض تقييم السلطة يجب مراعاة للحقوق الجوهرية والحقوق التي لا تعتبر حقوق حمله فقط (راجع الفقرات من " أ٢٢ إلى أ٢٨) .

أ١٠. إن تحديد ما إذا كان المستثمر يمتلك السلطة هو أمر يعتمد على الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأن تلك الأنشطة والحقوق التي يمتلكها المستثمر والأطراف الأخرى في جهة المستثمر فيها .

الأنشطة ذات الصلة وتوجيهها

أ١١. يؤثر طاق الأنشطة التشغيلية والمالية بشكل ملموس على عوائد العبد من الحيات المستثمر فيها . وتتضمن الأمثلة على هذه الأنشطة التي قد تعتبر ، حسب الظروف، أنشطة ذات صلة ، ما يلي على سبيل المثال لا الحصر :

- (أ) بيع أو شراء البضائع أو الخدمات .
- (ب) إدارة الأصول المالية خلال عمرها (ولبعض عند التعتير) .
- (ج) اختيار الأصول أو امتلاكها أو اقتصراف فيها .
- (د) البحث عن منتجات أو عمليات جديدة وتطويرها .
- (هـ) تحديد هيكل التمويل أو الحصول على التمويل .

أ١٢. تتضمن الأمثلة على قرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة ما يلي على سبيل المثال لا الحصر :

- (أ) اتخاذ قرارات تشغيلية وإسماوية للجهة المستثمر بها ومن ضمنها الموزيات .
- (ب) تعيين وسكفاء موظفي الإدارة الرئيسيين أو مزودي الخدمات للجهة المستثمر بها وإنهاء خدماتهم .

أ١٣. في بعض الحالات ، قد تكون الأنشطة مثل وبعد حدوث مجموعة من الظروف أو الأحداث هي الأنشطة ذات الصلة . وعندما يمتلك مستثمر أو أكثر لفترة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة وليس يحدث في أوقات مختلفة ، يقوم المستثمرون

تصديق المستثمر القادر على توجيه الأنشطة الأكثر تأثيراً في العمود مما يتوافق مع حقوق صنع القرارات الموافقة (راجع فقرة ١٣) ، وعلى المستثمر كذلك مراجعة هذا التقييم باستمرار في حال تغير الحقائق والظروف ذات الصلة .

لمثلة على التطبيق

المثال ١

كون مستثمران منسدة مستثمر فيها لتطوير وتسويق منتج طبي . حيث يكون المستثمر الأول مسؤول عن الحصول على موافقة الجهات التنظيمية على المنتج الطبي - وتتضمن مسؤوليته لتلك الفترة الفردية لإتمام جميع القرارات المتعلقة بتطوير المنتج بالإضافة إلى الحصول على الموافقة . وما أن توافق الجهة التنظيمية على المنتج ، يقوم المستثمر الثاني بتصنيعه وتسويقه ، ويملك هذا المستثمر الفترة الفردية لإتمام جميع القرارات المتعلقة بتصنيع وتسويق المنتج . وحيث أن جميع هذه الأنشطة - للحصول على الموافقة بالإضافة إلى تصنيع وتسويق المنتج - هي أنشطة 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 الطبي هو النشاط الأكثر تأثيراً في عوائد الجهة المستثمر فيها وما إن كانت فترة على توجيه ذلك النشاط . ومن أجل تحديد أي من المستثمرين يتمتع بالسلطة ، يجب أخذ النقاط التالية بعين الاعتبار :

(أ) عرض وتكوين الجهة المستثمر فيها .

(ب) العوامل التي تحدد هامش الربح والإيرادات وقيمة الجهة المستثمر فيها بالإضافة إلى قيمة المنتج الطبي .

.... يتبع

أمثلة على التطبيق

(ج) الأثر المترتب على عوائد الجهة المستثمر فيها من صلاحيات كـ ، مستثمر في صنع القرارات فيما يتعلق بالعوامل المذكورة في (ب) .

(د) تعرض المستثمران لمخاطر تغير العوائد .

في هذا المثال بالتعتمد يجب على المستثمر أن يأخذ ما يلي بعين الاعتبار :

(هـ) عدم التيقن من ، واتجه المطلوب في ، للحصول على الموافقة (أحياناً بعين إعتبار

سجل للمستثمر في التطوير الدخج لمنتجات حلابة وللحصول على الموافقة عليها) .
(و) أى من المستثمر ل يسيطر على المنتج الطبي عندما تنتهى مرحلة التطوير بنجاح .

الممثل ٩

تم إنشاء وتمويل كيان استثمارى (الجهة المستثمر فيها) بواسطة أذا لذين للى يملكها المستثمر (مستثمر لذين) وأتات حقوق ملكية للى يملكها مستثمرون آخرون ، وتم تصميم حصص حقوق الملكية لإستيعاب خسائر الأولية ، وإستلام أى من العوائد السبقية من الجهة المستثمر فيها ، وعن أخذ مستثمرى حقوق الملكية ولذى يملك ٣٠% من حقوق الملكية كمدير للأصول ، وتستخدم الجهة المستثمر فيها عوائدها لشراء محفظة من الأصول المالية الأمر الذى يعرضه لخطر الإلتزام المرتبطة بالتعرض المحتمل عن سداد دفعات المنتج الأصول وفائدة المستحقة على هذه الأصول ، ويتم توزيع المعاملة لمستثمر لذين كاستثمار ذو حد أقصى من التعرض لخطر الإلتزام المرتبطة بالتعرض المحتمل للأصول فى المحفظة وذلك بسبب طبيعة هذه الأصول و لى حصص حقوق الملكية مصممة لإستيعاب الخسائر الأولية للجهة المستثمر فيها ، ويتم توزيع على عوائد الجهة المستثمر بها بشكل ملموس من قبل إدارة محفظة أصول للجهة المستثمر فيها ، وللى تتضمن قرارات المتخذة بشأن اختيار وإمتلاك والتصرف بالأصول المذكورة ضمن إرشادات المحفظة والإدارة المتخذة عند التعرض عن أى من أصول المحفظة ، وتتم إدارة جميع هذه الأنشطة من قبل مدير الأصول لذين وحصول معدل العوائد فى 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 الأصول وفقاً لتعليمات مدير الدين . وبعد إدارة محفظة أصول للجهة المستثمر فيها نشطاً ذو صلة لتلك الجهة ، ويمثل مدير الأصول الفترة على توجيه الأنشطة ذات الصلة لذين وحصول قيمة الأصول المخترة لنسبة محددة من قيمة المحفظة ، وكذلك يمتلك مستثمر لذين للفترة على توجيه الأنشطة ذات الصلة عند تجاوز قيمة الأصول للمتغير ، نسبة محددة من قيمة المحفظة ، يجب على مدير الأصول ومستثمر لذين تحديد ما لى كانوا قانرين على توجيه الأنشطة الأكثر شتيراً على عوائد الجهة المستثمر فيها بالإضافة للى مراعاة عرض وتكوين للجهة المستثمر فيها وتعرض كل طرف إلى مخاطر تعرض العوائد .

حقوق تمنح المستثمر السلطنة على لجهة المستثمر فيها

أ١٤. تستمد السلطة من الحقوق ، ومن أجل أملاك سلطة على الجهة المستثمر فيها ، يجب على المستثمر أملاك حقوق فائمة تمنحه الفترة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة.

وقد تختلف الحقوق التي تمنح للمستثمر السلطة باختلاف الجهات المستثمر فيها .

أ١٥. تتضمن الأمثلة على حقوق التي تمنح للمستثمر السلطة ، بما بشكل مفصل أو مجتمعة ، ما يلي على سبيل المثال لا الحصر :

(أ) حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها (أو حقوق التصويت المحتملة) (راجع الفقرات من أ١٣ إلى أ١٥) .

و (ب) حقوق تعيين أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء الإدارة الرئيسيون في الجهة المستثمر فيها ممن يمتلكون لفترة على توجيه الأنشطة ذات الصلة .

و (ج) حقوق تعيين أو انهاء مشاة أخرى تقوم بتوجيه الأنشطة ذات الصلة.

و (د) حقوق توجيه لجهة المستثمر فيها لإبرام ، أو رفض أي من تغييرات على للمعاملات التي تصب في مصلحة المستثمر .

و (هـ) حقوق أخرى (كحقوق صنع القرارات المعقدة ضمن عقد الإدارة) التي تمنح للمالك الفترة على توجيه الأنشطة ذات الصلة .

أ١٦. بشكل عام ، عندما تمتلك الجهة المستثمر فيها مجموعة من الأنشطة التشغيلية والناحية التي تؤثر بشكل ملموس على عولتها وكذلك عندما يهتد باستمرار فضاء قول جوهري بشأن هذه الأنشطة ، حينئذ تمنح السلطة للمستثمر عن طريق حقوق التصويت أو أي حقوق مماثلة ، بما بشكل مفصل أو بالإشتراك مع ترتيبات أخرى.

أ١٧. عندما لا تؤثر حقوق التصويت بشكل ملموس على عولت الجهة المستثمر فيها ، على سبيل المثال ، عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط وتحدد للترتيبات التعاقدية توجيه الأنشطة ذات الصلة ، فإنه يتوجب على المستثمر تقييم هذه للترتيبات التعاقدية من أجل تحديد ما إن كان يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة على لجهة المستثمر فيها. ولتجنب ما إن كان يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة، يتوجب مراعاة غرض وتكوين للجهة المستثمر بها (راجع الفقرات من أ١٥ إلى أ١٨) والمطلبات الواردة في الفقرات من أ١٦ إلى أ١٨ والفقرات من أ١٨ إلى أ٢٠ في أ٢٠ .

أ١٨. هي بعض الحالات قد يصعب تحديد ما إن كانت حقوق المستثمر كافية لمنحه سلطة على جهة المستثمر فيها . في مثل هذه الحالات ، ومن أجل تفهم السلطة ، يجب على مستثمر النظر في الدليل على قدرة المستثمر الفعلية على توجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل فردي . ويمكن أخذ للنقاط التالية في الاعتبار ، لكنها ليست حصرية ، والتي نبدأ أخذت بعين الاعتبار إلى جانب الحقوق والمؤشرات المذكورة في المرفقين "أ١٩" و "أ٢٠" ، فإنه قد ينوفر دليل على أن حقوق المستثمر كافية لمنحه السلطة على جهة المستثمر فيها :

(أ) يمكن لمستثمر - نون أن يمتلك حق تعاقدى تعهد بذلك - تمثيل أو الموافقة على أعضاء الإدارة الرئيسيين للذين يمتلكون القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة .
(ب) بإمكان المستثمر - نون أن يمتلك حق تعاقدى للقيام بذلك - توجيه الجهة المستثمر فيها لإجراء معاملات هامة لصالحه أو رفض إجراء تغييرات على هذه المعاملات .

(ج) بإمكان المستثمر أن يسيطر على عملية الترشيحات لانتخاب أعضاء للهيئة الإدارية للجهة المستثمر فيها أو لحدوث على التصويت بالوكالة عن مالكي حقوق تصويت آخرين .

(د) كون أعضاء الإدارة الرئيسيون أطراف ذوي علاقة بالمستثمر (على سبيل المثال المدير التنفيذي للجهة المستثمر فيها والمدير التنفيذي للمستثمر هو نفس الشخص) .

(هـ) أغلبية أعضاء الهيئة الإدارية للجهة المستثمر فيها هم أطراف ذوي علاقة بالمستثمر .

أ١٩. تظهر المؤشرات في بعض الأحيان بوجود علاقة خاصة بين المستثمر والجهة المستثمر فيها الأمر الذي يدل على أن المستثمر يمتلك أكثر من حصة ثانوية في الجهة المستثمر فيها . ووجود مؤشرات فردية أو مجموعة من المؤشرات المعينة لا تعنى بالضرورة أنه قد استيفاء شروط السلطة ، غير أنه قد يشير إمتلاك أكثر من حصة ثانوية في الجهة المستثمر فيها أن المستثمر يمتلك حقوق أخرى ذات صلة كافية لمنحه السلطة أو بنيت وجود سلطة على الجهة المستثمر فيها . على سبيل مثال ، يشير ما يلي إلى أن المستثمر يمتلك أكثر من حصة ثانوية في الجهة المستثمر فيها . وبالإضافة إلى حقوق أخرى ، قد يشير هذا إلى امتلاك السلطة :

- (أ) إن أعضاء الإدارة الرئيسيون للجهة المستثمر فيها ممن يملكون القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة هم موظفو المستثمر الحاليون أو السابقون .
- (ب) تعتمد عمليات الجهة المستثمر فيها على المستثمر ، كما في الحالات التالية :
- (١) تعتمد الجهة المستثمر فيها على المستثمر في تمويل جزء كبير من عملياتها ،
- (٢) يضم المستثمر جزء هام من التزامات الجهة المستثمر فيها .
- (٣) تعتمد الجهة المستثمر فيها على المستثمر في خدمات حساسة جداً أو في تكنولوجيا أو إمدادات أو للمواد الخام ،
- (٤) يسيطر المستثمر على أصول هامة لممتلكات الجهة المستثمر فيها كالترخيص أو العلامات التجارية ،
- (٥) تعتمد الجهة المستثمر فيها على المستثمر في تعيين أعضاء الإدارة الرئيسيين ، مثل الحالات التي يمتلك فيها موظفو المستثمر معرفة متخصصة في عمليات الجهة المستثمر فيها .
- (ج) يتخذ المستثمر في جزء هام من أنشطة الجهة المستثمر فيها أو يتم تنفيذ هذا الجزء بالنيابة عن المستثمر .
- (د) عند تعرض المستثمر ، أو حفرته هي : الموائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها بدرجة أكبر من حقوق التصويت الخاصة به أو أي حقوق مشابهة - على سبيل المثال ، في بعض الحالات بحق للمستثمر ، لو تعرض ، لأكثر من نصف عوائد الجهة المستثمر فيها ولكنه يمتلك أقل من نصف حقوق التصويت فيها .
- أ٢٠. كلما راد تعرض المستثمر لموائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها وحقوقه في هذه الموائد ، زاد معها حق المستثمر للحصول على حقوق كافية لمنحه السلطة . لذلك بعد التعرض بشكل كبير للموائد المتغيرة مؤشرا على اهتمامه حصون المستثمر على السلطة ، غير أن مدى تعرض المستثمر ليس العامل الوحيد الذي يحدد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر فيها .
- أ٢١. عندما نتج دراسة لمعامل الواردة في الفقرة أ١٨ والمؤشرات الواردة في الفقرتين أ١٩ وأ٢٠ إلى جانب حقوق المستثمر يجب إعطاء وزن أكبر لتحليل سلطة المدين في الفقرة أ١٨ .

الحقوق الجوهرية

أ٢٢. عند تقييم المستثمر لدى امتلاكه للسلطة يقوم بأخذ الحقوق الجوهرية فقط المرتبطة بالجهة المستثمر فيها في الاعتبار (لكني يمتلكها المستثمر وغيره) ، وحتىى تكون الحقوق جوهرية ، يجب أن يكون لدى المالك لفترة ففعية لممارسة تلك الحقوق .

أ٢٣. يتطلب تحديد ما لم كان الحق جوهرى إصدار حكم معين ، أخذني في الاعتبار جميع الحقائق والمالات . وتتضمن العوامل التي ينبغي أخذها في اصدار في ذلك التصد ما يلي على سبيل المثال لا الحصر :

(أ) ما إذا كان يوجد أى عوائق (اقتصافية أو غير ذلك) تمنع المالك (أو المالكين) من ممارسة حقوقهم ، وتشمل الأمثلة على تلك عوائق ما يلي على سبيل المثال، لا الحصر :

(١) لقرارات قضائية والحوافز التي تمنع (أو تعيق) المالك من ممارسة حقوقه ،
(٢) سحر لممارسة أو التمويل لدى بشكل عائق منى يمنع المالك من ممارسة حقوقه ،

(٣) بنود وشروط تجعل من ممارسة حقوق أمراً مستبعداً ، على سبيل المثال لشروط التي تكيد فترة ممارسة للحقوق .

(٤) عدم توفر آلية صريحة ومخطوة لم وثائق تأسيس الجهة المستثمر فيها لم في 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 لم حوافز تمنع (أو تعيق) المالك من ممارسة حقوقه (على سبيل المثال ، عدم نوافر منيرون آخرون راعبون وقانون على توفير خدمات متخصصة أو توفير خدمات مع أخذ حصص أخرى يملكها المنير لى).

(٧) متطلبات قانونية لم تنظيمية تمنع المالك من ممارسة حقوقه (على سبيل المثال ، يمنع المستثمر الاجنبي من ممارسة حقوقه) .

(ب) ما لم كان هناك آلية تمنح الأطراف القدرة لفعلية على ممارسة حقوقهم بشكل مشترك إذا فرغوا ذلك ، وعندما تتطلب ممارسة الحقوق عقد اتفاقية بين أكثر من طرف لم عندما يمتلك الحقوق أكثر من طرف . وبعد عدم توفر تلك الآلية

مؤشرا على أن الحقوق قد لا تكون جوهرية . وكلما زاد عدد الأطراف للنسب يطلب منها لموقفه على ممارسة الحقوق ، قل معها لعضالية أن تكون هذه الحقوق جوهرية. غير أنه يمكن الاستعانة بمجلس الإدارة ، حيث يكون أعضاؤه مستقلين عن عملية صنع القرار ، ليكون بمثابة آلية تسمح للعديد من المستثمرين بالعمل بشكل مشترك عند ممارسة حقوقهم . لذلك فإن إحصائية أن تكون حقوق الإزالة حقوق جوهرية هي إحصائية أكثر اعتمادا على مجلس الإدارة وليس مجلس الإدارة ولهم، عند ممارستها بشكل فردي من قبل عدد كبير من المستثمرين .

(ج) ما إن كان الطرف أو الأطراف المالك لتلك الحقوق تستفيد من ممارستها لها ، على سبيل المثال ، يجب على مالك حقوق التصويت المحتملة في الجهة المستثمر فيها (راجع الفقرات من ٤١ إلى ٥٠) أن يأخذ في الاعتبار سعر السلسلة أو التحويل للأداة . وعلى الأرجح تكون بنود وشروط حقوق التصويت المحتملة جوهرية عندما يكون سعر الأداة أقل من سعر السوق أو عندما يستفيد المستثمر لأغراض أخرى (على سبيل المثال ، عن طريق تحقيق كسب بين المستثمر والجهة المستثمر فيها) من ممارسة أو تحويل الأداة .

أ٢٤. لكي تكون الحقوق جوهرية يجب أن تكون قابلة للممارسة عندما يطلب اتخاذ قرار بشأن توجية الأنشطة ذات الصلة . وعادة تكرر تكون الحقوق جوهرية يجب أن تكون قابلة للممارسة في الوقت الحالي. غير أن الحقوق قد تكون أحيانا جوهرية حتى وإن لم تكن قابلة للممارسة في الوقت الحالي .

أمثلة على التطبيق

المثال ٣

تعد الجهة المستثمر فيها اجتماعات مساهمها منوياً يتم فيها اتخاذ القرارات بشأن توجية الأنشطة ذات الصلة . ومن المقرر عقد اجتماع المساهمين التالي بعد ثمانية أشهر ، غير أنه بحق المساهمين قلنيين يتكون شكل فردي أو مشترك ما نسبته ٥% على الأقل من حقوق التصويت. للدعوة لإجتماع خاص للتغييرات السياسات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة، ولكن ضرورة إرسال دعوة للمساهمين الآخرين بشور في أنه لا يمكن عقد هذا الاجتماع قبل ثلاثين يوما على الأقل من تاريخه . ولا يمكن تغيير السياسات المتخذة بشأن

الأنشطة ذات الصلة إلا من خلال عقد اجتماع خاص أو مقرر مسبقاً للمساهمين . وهذا يتضمن الموافقة على المبيعات الهامة الأصول وكذلك عمل الإستثمارات الهامة أو تصرف فيها .

ينطبق النموذج القعلى المذكور أعلاه على الأمثلة ١٣ -١٤ للمبينة أعلاه . وينظر إلى كل مثال على حده .

للمثال ١٣

يمتلك المستثمر أغلبية حقوق التصويت في جهة المستثمر فيها . وحقوق تصويت المستثمر هي حقوق جوهرية ذلك لأن المستثمر قادر على اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة عندما يستوجب ذلك . ولا يمكن للمستثمر ممارسة حقوقه قبل انقضاء ٣٠ يوماً غير أن هذا لا يمنعه من الحصول على لفترة المالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة من لحظة حصوله على الأسهم .

للمثال ١٤

بعد للمستثمر طريقاً في عقد أجل يهدف لامتلاك أكثرية الأسهم في الجهة للمستثمر فيها . وبصلافة تاريخ تسوية للعقد الأجل بعد مرور ٦٥ يوماً . وحاصل الأسهم للقائمين غير مدرين على تغيير السنوات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة ويعود ذلك لعدم نفاذ الاجتماع قدام قبل مصرى ٣٠ يوماً على الأقل ، وهي الفترة التي سبقت فيها تسوية العقد . وبالتالي يمتلك المستثمر حقوقاً تدل في أهميتها أكثرية الأسهم المذكورة أعلاه في المثال ١٣ (أي له بحق للمستثمر الذي يملك لعقد الأجل إتخاذ لقرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة عندما يستوجب ذلك) . بعد لعقد الأجل للمستثمر حق جوهرى بمتحه لفترة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة حتى وإن لم تتم تسوية للعقد الأجل بعد .

... يتبع

أمثلة على التطبيق

للمثال ١٥ ج

يمتلك المستثمر خياراً جوهرية لإستلاك أكثرية الأسهم في الجهة المستثمر فيها حيث يمكن ممارستها بعد مضي ٦٥ يوماً وتكون بسعر أقل من سعر السوق . ينفذ هذا الاستنتاج نفساً على المثال ١٥ ب .

المثل ٥٣

بعد الاستثمار طرفاً في عقد يهدف امتلاك لأكثرية الأسهم في الجهة المستثمر فيها دون الحصول على حقوق أخرى ذات صلة مع الجهة المستثمر فيها ، وبصلاص تاريخ تسوية العقد الأجل بعد مرور سنة لشهر . وبخلاف الأمثلة المذكورة أعلاه ، لا يمتلك المستثمر القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة ، ويملك حاملي الأسهم الفلانيين القدرة الحالية لتوحيد الأنشطة ذات الصلة لأنه بحق لهم تغيير السياسات العامة المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة قبل تسوية العقد الأجل .

أ٢٥. يمكن للحقوق الجوهرية الفائلة للمشاركة من قبل أطراف أخرى منع المستثمر من السيطرة على الجهة المستثمر فيها والتي ترتبط بها تلك الحقوق . ولا تشترط هذه الحقوق الجوهرية على المالكين امتلاك القدرة على إتخاذ قرارات ، وطالما لم تكن هذه الحقوق حماية (راجع الفقرات من الم٢٦ إلى الم٢٨) ، يمكن للحقوق الجوهرية التي تمتلكها الأطراف الأخرى مع المستثمر عن سيطرة على الجهة المستثمر فيها حتى وإن كانت هذه الحقوق تسمح للجهة الحالية لإقرار أو حظر القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة .

حقوق الحماية

أ٢٦. على المستثمر تفهم ما إن كانت حقوقه وحقوق الآخرين هي حقوق حماية ، عند تفهم ما إن كانت هذه الحقوق تسمح للجهة المستثمر فيها بالسيطرة على حقوق الحماية بالتعبيرات الحذرية التي تحري على أنشطة الجهة المستثمر فيها لو أنه يتم تطبيقها في الحالات الاستثنائية . عماً بأنه جميع الحقوق التي تطبق في الحالات الاستثنائية لو التي تكون مشروطة بوقوع أحداث معينة هي حقوق حماية (راجع الفقرتين الم١٤ و الم٥٣) .

أ٢٧. أنه يتم تصميم حقوق الحماية لحماية حصص مالكيها دون منحهم السلطة على الجهة المستثمر فيها التي ترتبط بها تلك الحقوق ، فإنه لا يمكن للمستثمر الذي يمتلك حقوق حماية فقط أن يسيطر على الجهة المستثمر فيها أو يمنع طرف آخر من السيطرة عليها (راجع الفقرة الم١٤) .

أ٢٨. تتضمن الأمثلة على حقوق الحماية ما يلي على سبيل المثال لا الحصر :
(أ) حق المقترض بتفويض المقترض من تنفيذ أنشطة قد تعبر بشكل علني محاطر
ب) التزام المقترض بما يلحق الضرر بالمقرض .

- (ب) حق للطرف الذي يملك حصص غير مسيطرة في الجهة المستثمر فيها بالمحافظة على النفقات الرأسمالية التي تتحدر ما هو مطلوب في سياق الأعمال العادية أو للمحافظة على إصدار أدوات حقوق الملكية أو الدين.
- (ج) حق المقرض بحجز أصول المقرض إذا فشل المقرض في تلبية شروط سداد المقرض المصدرة .

الامتيازات

٢٩. علماً بما يمنح اتفاقية الامتياز التي تكون الجهة المستثمر فيها هي المستفيد من الامتياز حقوقاً لمناح الامتياز تكون مصممة لحماية امتياز علامة تجارية ، وعادة ما تمنح اتفاقيات الامتياز بعض حقوق صنع القرط لجهة تتعلق بعملات المستفيد من الامتياز.
٣٠. أشكال عام لا تفقد حقوق منح الامتياز من فقرة الأطراف الأخرى ، غير مناح الامتياز ، على اتخاذ القرارات التي تؤثر بشكل ملموس على عوائد المستفيد من الامتياز ، كما أن حقوق منح الامتياز في اتفاقيات الامتياز لا تمنحه بالضرورة القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة التي تؤثر على عوائد المستفيد من الامتياز .
٣١. أن الضروري التمييز بين امتلاك القدرة الحالية لاتخاذ القرارات التي تؤثر بشكل ملموس على عوائد المستفيد من امتياز ، وامتلاك القدرة على اتخاذ القرارات التي تحسم امتياز العلامة التجارية ، ولا يمكن لمنح الامتياز السيطرة على المستفيد من الامتياز في حال كانت الأطراف الأخرى تملك حقوقاً قائمة بمنحهم القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمستفيد من الامتياز .
٣٢. أن إبرام المستفيد من الامتياز لاتفاقية امتياز يدل على إتخاذ قرار بشكل منفرد بتشغيل أعماله وفقاً لنموذج الاتفاقية ، ولكن فيما يخدم مصلحته الخاصة .
٣٣. أن يمكن تحديد السيطرة على قرارات الجهة مثل تحديد الصيغة القانونية للمستفيد من الامتياز وبشكل نموذجي من قبل أطراف أخرى غير مناح الامتياز ، ويمكن أن يؤثر بشكل ملموس على عوائد المستفيد من الامتياز . وكلما قل مستوى الدعم المالي المزود من قبل مناح الامتياز ، قل تعرضه للعوائد المتغيرة من المستفيد من الامتياز ، زادت أرجحية امتلاك مناح الامتياز لحقوق حماية فقط .

حقوق التصويت

٣٤. أن عدة ما يملك المستثمر القدرة الحالية ، بما بالتصويت أو عبر حقوق مشهقة ، على توجيه الأنشطة ذات الصلة وبأخذ المستثمر في الاعتبار المتطلبات المبينة في هذا البند (فقرات من ٣٥ إلى ٥٠) إذا تم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال حقوق التصويت .

إملاك السلطة مع أغلبية حقوق التصويت

أ٣٥. يتمتع المستثمر ، الذي يمتلك أكثر من نصف حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها ، بالسلطة في الحالات التالية ، إلا إذا تم تطبيق الفقرة ٣٦-٣٦ و الفقرة ٣٧-٣٧ :
(أ) عندما يتم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال تصويت مالك أغلبية حقوق التصويت .

أو (ب) عندما يتم تعيين أغلبية أعضاء الهيئة الإدارية التي تقوم بتوجيه الانشطة ذات الصلة من خلال تصويت مالك أغلبية حقوق التصويت .

أغلبية حقوق التصويت دون إمتلاك السلطة

أ٣٦. وفقاً للفرات من ٢٢-٢٢ إلى ٢٥-٢٥ ، يجب أن تكون حقوق المستثمر الذي يمتلك أكثر من نصف حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها جوهريّة حتى يمتلك السلطة عليها ، ويجب منح للمستثمر لفترة الدالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة والتي تكون عادة غير تحديد السياسات التشغيلية والمالية . ولذا لم تكن مشاة أخرى حقوق فائمة تمنحها الحق في توجيه الأنشطة ذات الصلة ولم تكن هذه المشاة وكيلة للمستثمر ، فإن المستثمر لا يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها .

أ٣٧. 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 الحصول على أكثر من نصف حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها امتلاك السلطة في حال كانت الأنشطة ذات الصلة خاضعة لتوجيه الحكومة أو المحكمة أو المدير أو الدارس لفضائي أو المصفي أو المعظم .

امتلاك السلطة دون أغلبية حقوق التصويت

أ٣٨. يحق للمستثمر امتلاك السلطة حتى وإن كان حاصل على أقل من أغلبية حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها ، أي أنه يحق له امتلاك السلطة مع حقوق

تصويت أقل من الأغلبية في الجهة المستثمر فيها ، على سبيل المثال من خلال :

(أ) ترتيب تعاقدي بين المستثمر وملكي أصوات آخرين (راجع الفقرة ٣٩-٣٩) .

أو (ب) حقوق ناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى (راجع الفقرة ٤٠-٤٠) .

- أو (ج) حقوق تصويت للمستثمر (راجع الفقرات من ث٤١ إلى ث٤٥).
 أو (د) حقوق تصويت محتملة (راجع الفقرات من أ٤٧ إلى ث٥٠).
 أو (هـ) (أ) و (د) معا .

ترتيب تعاقدى مع أصحاب الأصوات الآخرين

أ٣٩. إن الترتيب التعاقدى بين المستثمر وأصحاب الأصوات الآخرين يمكن أن يصنع المستثمر حتى ممارسة حقوق التصويت بما يكفي لمنحه السلطة ، حتى وإن لم يمتلك المستثمر حقوق تصويت كافية لمنحه السلطة دون أي ترتيب تعاقدى . غير أن الترتيب التعاقدى يفرض على المستثمر توحيد أصحاب الأصوات الآخرين حول كيفية التصويت لتمكين المستثمر من اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة .

حقوق ناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى

أ٤٠. تمنح حقوق اتخاذ القرار ، بالإضافة إلى حقوق التصويت ، للمستثمر القدرة العالية لتوحيد الأنشطة ذات الصلة . على سبيل المثال قد تكون الحقوق المحددة فى الترتيب التعاقدى بالإضافة إلى حقوق التصويت كافية لمنع للمستثمر القدرة الحالية لتوجيه عمليات التصنيع فى للجهة المستثمر فيها أو توجيه أنشطة عالية أو تشغيلية أخرى تؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها . غير أن الاعتماد الاقتصادى للجهة المستثمر فيها على المستثمر (علاقة المورد مع العميل الرئيسى) ، فى غياب الحقوق الأخرى ، لا يودى إلى امتلاك للمستثمر السلطة على للجهة المستثمر فيها .

حقوق تصويت المستثمر

أ٤١. يمتلك المستثمر الحاصل على أقل من أغلبية حقوق التصويت حقوقاً كافية لمنحه السلطة عند امتلاك القدرة الفعلية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل منفرد .
 أ٤٢. عند تقييم ما إذا كانت حقوق تصويت المستثمر كافية لمنحه السلطة ، ينظر المستثمر فى جميع المنطق والمخاطر ، بما فى ذلك :

(أ) حجم امتلاك المستثمر لحقوق التصويت دائمة لمعجم وتوزيع الأسهم أصوات الأصوات الآخرين ، علماً بأنه :

(١) كلما زاد عدد حقوق تصويت المستثمر ، زادت احتمالية لامتلاكه لحقوق قائمة بمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة .

(٢) كلما زاد عدد حقوق التصويت المستثمر مقاربة مع أصحاب الأصوات الآخرين ، زادت احتمالية إمتلاكه لحقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية بتوجيه الأنشطة ذات الصلة.

(٣) كلما زاد عدد الأطراف التي كل من المقترح أو تنفق مع التصويت ضد المستثمر ، زادت احتمالية إمتلاكه لحقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة .

و (ب) حقوق التصويت المحتملة التي يمتلكها المستثمر أو أي من أصحاب الأصوات الآخرين أو أي من الأطراف الأخرى (راجع الفقرات من ٤٧ إلى ٥٠) .

و (ج) لحقوق الناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى (راجع الفقرة ٤٠) .

و (د) أي من الحقائق أو حالات الإضغاط التي تشير إلى أن المستثمر يمتلك أو لا يمتلك القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة في الوقت الذي يطلب فيه إتخاذ ذلك القرار ، بالإضافة إلى لمناط التصويت في اجتماعات المساهمين للصفة .

٤٣. عندما يتم تحديد توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال أنشطة الأصوات وعندما يمتلك المستثمر حقوق تصويت أكثر من أي مالك آخر أو أي مجموعة أخرى منظمة من أصحاب الأصوات ، ويتم توزيع بالم. الأسهم على نطاق واسع ، حينئذ ينصح - له بعد النظر في العوامل المبينة في الفقرة من ٤٢ (أ) إلى (ج) - أن المستثمر يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها .

لمثلة على التطبيق

المثال ٤

بحور مستثمر على نسبة ٤٨% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها ، لها حقوق للتصويت فمتبعة فيحصل عليها الآلات من حاملي الأسهم حيث توزع بشكل فردي يتناسب لا تزيد عن ١% من حقوق التصويت. ولم يبق أي من حاملي الأسهم بنية ترتيبات إستشارة أي طرف آخر أو إتخاذ قرارات جماعية ، وعند تقييم جزء من حقوق للتصويت التي سيتم إمتلاكها بناء على مقدار الأسهم الأخرى ذات الصلة ، قرر للمستثمر أن نسبة ٤٨% من الحصة هي نسبة كافية لمنحه السلطة . وفي هذه الحالة استنتج المستثمر ، بناء على المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى ، أنه يمتلك

حصص تصويت مبسطة وكافية لتحقيق شرط لسلطة المطلوب دون الحاجة إلى النظر في أي دليل آخر للسلطة .

المثال ٥

يمتلك المستثمر "أ" نسبة ٤٠% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها ويمتلك ١٢ مستثمر آخر نسبة ٥% لكل واحد منهم من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها . وتتحقق أغلبية المساهمين المستثمر الحق في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة المستولة عن توجيه الأنشطة ذات الصلة . ومن أجل تعديل الاتفاقية ، يتطلب أغلبية ثلاثي أصوات المساهمين . وهي هذه الحدة يستنتج المستثمر "أ" أن المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي لأسهم الأخرى لا تعد حاسمة في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة . غير أن المستثمر "أ" قرر أن يحققه فتعاقد في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة كافية لإستنتاج أنه يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها . وبسبب أن لا يتم النظر فيما إذا كل المستثمر "أ" قد مارس حقوقه لو أرجحية منزمته لحقوقه في اختيار أو تعيين أو عزل الإدارة عند تقييم ما إن كان يمتلك السلطة من عدمه .

أ٤٤ . وفي حالات أخرى ، قد يتضح بعد أخذ العوامل المبينة في الفقرة من ث٤٦ (أ) إلى (ج) في الاعتبار أن المستثمر لا يمتلك سلطة .

مثال على التطبيق

المثال ٦

يمتلك المستثمر "أ" ما نسبته ٤٥% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها . ويمتلك مستثمرون آخرون ٦٦% لكل واحد منهم من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها أما حقوق التصويت المتبقية ليمتلكها ٣ من حاملي الأسهم الآخرين حيث يمتلك كل منهم نسبة ١% وليس هنالك أي ترتيبات أخرى تؤثر على عملية صبح للقرر . في هذه الحالة ، يكون حجم حصص تصويت للمستثمر "أ" ومقدارها بالتناسب مع أسهم أخرى كافية لإستنتاج أن المستثمر "أ" لا يمتلك السلطة حيث أنه يكفي اشتراك مستثمرين فقط لمسح المستثمر "أ" من توجيه الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها .

أ٤٥ . غير أن العوامل المبينة في الفقرة ث٤٦ من (أ) إلى (ج) وحدها لا تكون حاسمة . فإذا كان المستثمر غير متأكد مما إذا كان يمتلك السلطة بعد أخذ هذه العوامل في الاعتبار . فإنه ينبغي عليه النظر في حقائق وحالات إضافية . على سبيل المثال ما

إن كل حاملو الأسهم الآخرون سيجوز في طبيعتهم جميعاً يظهر في نماذج التصويت في الاجتماعات السابقة. وبمضمون هذا أيضاً تقييم للعوامل الواردة في الفقرة ٢٨^{١١} والمؤشرات المعروضة في الفقرتين ١٩^{١٢} و ٢٠^{١٣}. وكلما قل عدد حقوق التصويت التي يمتلكها المستثمر، قل عدد الأطراف المطلوبة لبريئة المستثمر بغالبية الأصوات وزاد الاعتماد على الحقائق والدلائل الإضافية لتقييم ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة. عند النظر في الحقائق والحالات المبينة في فقرات ١٨^{١٤} إلى ٢٠^{١٥} إلى جانب حقوق المستثمر، يتم إعطاء أهمية أكبر لدليل السلطة المبين في الفقرة ١٨^{١٦} مفردة ومؤشرات السلطة للجنة في الفقرتين ١٩^{١٧} و ٢٠^{١٨}.

مثال على التطبيق

المثال ٧

يملك مستثمر ٤٥% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها، ويمتلك ١٦ من حاملي الأسهم نسبة ٥% لكل واحد منهم من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها. لم يتم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لاستئجار الأطراف الأخرى أو اتخاذ قرارات جماعية. في هذه الحالة، لا يكون للمبلغ المطلق لأسهم المستثمر والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى عملاً حاسماً في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها. وكذلك يجب النظر في الحقائق والدلائل الإضافية التي قد تكون دليلاً على أن المستثمر يمتلك أو لا يمتلك سلطة.

المثال ٨

يملك مستثمر ٣٥% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها. ويمتلك ٣ من حاملي الأسهم نسبة ٥% لكل واحد منهم من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها. أما حقوق التصويت المنبغية يمتلكها عدد من حاملي الأصوات الآخرين. حيث توزع بشكل فردي خمسة لا تزيد عن ١% من حقوق التصويت. لم يتم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لاستئجار الأطراف الأخرى أو اتخاذ قرارات جماعية. ومن أجل اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها يجب أخذ الموافقة على أغلبية الأصوات التي يتم الإدلاء بها أثناء اجتماعات حاملي الأسهم. في هذه الحالة، تشير للمشاركة الفعلية لحاملي الأسهم الآخرين في الاجتماعات الأخيرة إلى أن المستثمر لا يمتلك القدرة الفعلية على توجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل فردي، بعض النظر عما إذا كان المستثمر قد وجه الأنشطة ذات الصلة نتيجة لتصويت عدد كافٍ من حاملي الأسهم بعدد طريقة تصويت المستثمر.

٤٦. إذا لم يتضح - بعد الأخذ في الاعتبار العوامل المبينة في لفقرة ٤٦ من (أ) إلى (د) - أن للمستثمر يمتلك سلطة ، حيث لا يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر فيها .

حقوق التصويت المحتملة

٤٧. عند تقييم السيطرة ، يجب على المستثمر للنظر في حقوق التصويت المحتملة الخاصة به بالإضافة إلى حقوق التصويت المحتملة التي تملكها أطراف أخرى ، من أجل تحديد ما إذا كان يمتلك السلطة . وحقوق التصويت المحتملة هي حقوق من أجل الحصول على حقوق تصويت في الجهة المستثمر فيها كذلك الحقوق الناتجة من أدوات قابلة للتحويل أو خيارات ، بما في ذلك العقود الأجلة . ويتم النظر في حقوق التصويت المحتملة فقط إذا كانت هذه الحقوق مؤثرة (راجع الفقرات من ٩٢ إلى ٩٥).

٤٨. عند النظر في حقوق التصويت المحتملة ، يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار هدف وتصميم الأداة بالإضافة إلى هدف وتصميم أي مشاركة أخرى للمستثمر مع الجهة المستثمر فيها . ويتضمن هذا تقييماً للبيود والشروط المختلفة للأداة بالإضافة إلى توقعات للمستثمر الفاضلة وحمائزها ولسياسات موافقة على تلك البيود والشروط .

٤٩. في حالة امتلاك للمستثمر أيضاً حقوق تصويت أو حقوق صبح للقرارات المرتبطة بأنشطة الجهة المستثمر فيها ، يقوم المستثمر بتقييم ما إن كانت تلك الحقوق ، إلى جانب حقوق التصويت المحتملة ، تمنحه السلطة .

٥٠. قد تمنح حقوق التصويت المحتملة وحدها ، أو مطمعة مع حقوق أخرى ، للمستثمر لفقرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة . على سبيل المثال ، تطبق هذه الحالة عندما يمتلك المستثمر نسبة ٥٠% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها ويمتلك أيضاً وفقاً للفقرة ٢٣ ، 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 في الجهة المستثمر فيها ، ويمتلك المستثمر "ب" نسبة ٣٠% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها بالإضافة إلى خيار امتلاك نصف حقوق تصويت المستثمر "أ" ، هذا الخيار قابل للممارسة خلال

لعاميين للمقبلين وبسعر يزيد كثيراً عن سعر السوق (و المتوقع أن يبقى كذلك خلال فترة العاميين). يقوم المستثمر "أ" بممارسة أصوله بالإضافة إلى توجيه الأنشطة ذات الصلة في الجهة المستثمر فيها بشكل فعال ، وفي مثل هذه الحالة ، من المرجح أن يحقق المستثمر "أ" شرط السلطة كونه يمتلك مقبرة تحذية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. وعلى الرغم من أن المستثمر "ب" يمتلك حالياً خيارات قابله للممارسة لشراء حقوق تصويت إضافية (حيث أن سارسنها تمنحه أكثرية حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها) ، إلا أن لينوء والقشروط المصاحبة لتلك الخيارات تدل على أن تلك الخيارات لا تعتبر مؤثرة .

الممثل ١٠

يمتلك كل من المستثمر "أ" ومستثمران آخران تلك حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها ، ويرتبط نشاط أعمال الجهة للمستثمر فيها على نحو وثيق بالمستثمر "أ" وبالإضافة إلى أدوات حقوق الملكية الخاصة به ، يمتلك المستثمر "أ" أيضاً أدوات تين يمكن تحويلها إلى أسهم عانية تابعة للمستثمر فيها في أي وقت مقابل سعر ثابت أعلى من سعر السوق (أكثر ليس أعلى بكثير) . وفي حالة تحويل الدين ، سيمتلك المستثمر "أ" ٦٠% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها ، حينئذ يكون للمستثمر "أ" سلطة على الجهة المستثمر فيها لأنه يمتلك حقوق تصويت في 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 أي حقوق متطابقة أي تأثير ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها

أ٥١. عند تقييم منف وتكون الجهة المستثمر فيها (راجع فقرات من "أ٥" إلى "أ٨") ، يجب على المستثمر أنظر في المشاركات والقرارات التي اتخذت عند بداية أعمال الجهة للمستثمر فيها كجزء من تكوينها ، و أيضاً تقييم ما إن كنت بدود للمعاملات وخصائص للمشاركات. تعطى المستثمر حقوق كافية لمعه السلطة . كما أن المشاركة هي تكوين الجهة المستثمر فيها وحدها لا تكفي لمنح للمستثمر السلطة. غير أن مشاركة في التكوين قد تشير إلى أن المستثمر قد تبعت له فرصة للحصول على حقوق كافية تمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها .

أ٥٢. بالإضافة إلى ما سبق ، يجب على المستثمر أنظر في ترتيبات التعاقدية مثل حقوق الشراء وحقوق البيع وحقوق التصويت التي وضعت في بداية أعمال الجهة المستثمر فيها . وعندما تتضمن هذه الترتيبات تعاقدية نشاطات مرتبطة بشكل

وثيق بالجهة المستثمر فيها ، حيث أن تكون هذه الأنشطة ، من حيث المستثمر ، جزءاً هاماً من مجال نشاطات الجهة المستثمر فيها ، على الرغم من أنها قد تحصل خارج الحدود القانونية للجهة المستثمر فيها . لذلك يجب النظر في حقوق اتخاذ 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 .

أث. ٥٣. بالنسبة لبعض الجهات المستثمر فيها، تحدث الأنشطة ذات صلة فقط عند نشوء حالات محددة أو حصول أحداث معينة. ويمكن تكوين الجهة المستثمر فيها بحيث يكون توجيه أنشطتها وعوائدها محدداً مبدئياً ما لم أو حتى تتشأ تلك الحالات المحددة أو تقع الأحداث للمعينة ، في هذه الحالة، يمكن فقط للقرارات المتعلقة بأنشطة الجهة المستثمر فيها، فتأثير بشكل ملموس على عوائدها عند وقوع تلك الحالات أو الأحداث وبالتالي نكون أنشطة ذات صلة. ولا يفترض نشوء حالات معينة أو حصول أحداث محددة لكي يمتلك المستثمر القرار على اتخاذ تلك القرارات السلطة كما أن الحظيفة المتعلقة في اتخاذ القرارات مشروط بنشوء حالات معينة أو حصول أحداث محددة لا تؤدي بحد ذاتها لأن تكون هذه الحقوق هي حقوق حماية.

أمثلة على التطبيق

للمثل ١١

يتمثل النشاط الوحيد للجهة المستثمر فيها، كما هو مبين في نظامها الأساسي، في شراء الحسابات المدينة والتعامل فيها بشكل يومي لصالح مستثمريها. ويتضمن التعامل اليومي تجميع وترتيب القوائم الأصلية بالإضافة إلى قوائم وقت استحقاقها، وعدد للخلف عن دفع الحسابات المدينة، تقوم الجهة المستثمر فيها تلقائياً ببيع الحسابات المدينة إلى مستثمر ما كما هو متفق عليه بشكل مستقل في اتفاقية البيع الموقعة بين المستثمر والجهة المستثمر فيها. ويتمثل النشاط ذو الصلة الوحيد في إدارة الحسابات المدينة عند التخلف عن دفعها كونهما للنشاط الوحيد الذي يؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها. ولا تعتبر إدارة الحسابات المدينة نشاطاً ذو صلة لأنها لا تحتاج إلى اتخاذ قرارات حوارية قد تؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها لذا تكون الأنشطة قبل التخلف عن الدفع محددة مسبقاً فقط لجميع التفتقات النقدية وقت استحقاقها وترتيبها إلى مستثمرين.

لذلك عند تقييم سجل أنشطة الجهة المستثمر فيها التي تؤثر بشكل ملموس على عولتها، يجب النظر فقط في حق المستثمر في إدارة الأصول عند التخلف عن الدفع، وفي هذا قسائل، يضمن تصميم الجهة المستثمر فيها بأن المستثمر يمتلك صلاحيات صنع القرار بشأن الأنشطة التي تؤثر بشكل ملموس على العولته في الوقت الذي تطلب فيه صلاحيات كهذه لصنع القرار، وتعد بنود اتفاقية البيع جزءاً لا يتجزأ من المعاملة الكلية وتأسس قهوة المستثمر فيها، وبالتالي، يمكن الاستنتاج بناء على بنود اتفاقية البيع ولنظام الأساسي لجهة المستثمر فيها أن للمستثمر يمتلك السلطة عليها على الرغم من أنه يمتلك الحسابات لمدينة فقط عند التخلف عن عهدها ويقوم أيضاً بإدارة هذه الحسابات خارج الحدود القانونية للجهة المستثمر فيها.

المثل ١٢

لا تمتلك الجهة المستثمر فيها أصولاً غير الحسابات المدينة. وعند الأخذ في الاعتبار هدف وتصميم الجهة المستثمر بها، يحدد كل للنشاط ذي الصلة فوحيد يتمثل بإدارة الحسابات المدينة عند التخلف عن الدفع، والضرف الذي يمتلك القدرة على إدارة الحسابات المدينة المتخلف عن دفعها هو الطرف الذي يمتلك السلطة على الجهة المستثمر به يخص النظر عما إذا كان أي من المفترضين قد تخلف عن دفع.

أ٥٤. قد يظهر المستثمر التزاماً صريحاً أو ضمياً لضمان استمرار عمل الجهة للمستثمر فيها كما هو مصمم له، وقد يزيد هذا الالتزام من تعرض المستثمر للعوائد المتغيرة وبالتالي زيادة حوافز المستثمر للحصول على الحقوق الكافية لمنحه للسلطة، لذلك بعد التزام ضمان عمل الجهة للمستثمر فيها كما هو مصمم له موثراً على أن المستثمر يمتلك السلطة ولكنها ثبتت كقوة لمنحه للسلطة أو مع أي طرف آخر من امتلاك هذه السلطة.

التعرض للعوائد المتغيرة من الجهة المستثمر فيها أو الحقوق في هذه العوائد

أ٥٥. على المستثمر تحديد ما إن كان يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شركائه مع الجهة المستثمر فيها، أو له حقوق في هذه العوائد، عند تقييم ما إذا كان يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها أم لا.

أ٥٦. العوائد المتغيرة هي عوائد غير ثابتة ويمكن أن تختلف نتيجة أداء الجهة المستثمر فيها. وقد تكون عوائد المستثمر لبحابة فقط أو سنوية فقط أو الائتمان معاً (راجع قفزة ٢١٥)، ويقوم المستثمر بتقييم ما إذا كانت عوائد الجهة المستثمر فيها متغيرة

ومدى تغيرها بناء على جوهر الترتيب وبغرض للنظر عن تشكل للقانوني للموالت. على سبيل المثال، يمكن للمستثمر أن يمتلك سند معين مدفوعات فائدة نافذة. وتكون مدفوعات الفائدة الثابتة هي عوائد متغيرة لأخرى هذا للمعبر كونها تجمع لمخاطر الخطف عن الدفع وتعرض المستثمر لمخاطر ينتمى مصدر السند ويعتمد مقدار التعبير (أي مدى تغير هذه العوائد) على مخاطر إلتزام السند. وعلى نحو مماثل، تكون رسوم الأداء فائدة لإدلاء أصول الجهة للمستثمر فيها هي أيضاً عوائد متغيرة كونها تعرض للمستثمر لمخاطر لداء الجهة للمستثمر فيها. ويعتمد مدى التغير على قدرة الجهة المستثمر فيها على تحقيق دخل كاف لدفع هذه الرسوم.

أ-٥٧. فيما يلي بعض الأمثلة على الموالت:

(أ) أرباح الأسهم والتوزيعات الأخرى للمنافع الاقتصادية من الجهة المستثمر فيها (على سبيل المثال، فوائد عن قوائم دين قامت بإصدارها للجهة المستثمر فيها) والتعويضات للحصول على قيمة استثمار للمستثمر في الجهة المستثمر فيها.

(ب) انداب خدمة أصول أو التزامات للجهة المستثمر فيها، والرسوم والتعرضات لتسليم نتيجة توفير الإلتزام أو دعم السيولة، والحصول المتبقية في أصول والتزامات الجهة المستثمر فيها الناتجة من تسوية تلك الجهة، ومزايا الضريبة، وإمكانية الوصول إلى السيولة المستقبلية التي يملكها المستثمر نتيجة شراكته مع الجهة المستثمر فيها.

(ج) عوائد غير متوفرة لمالكي الحصص الآخرين. على سبيل المثال، قد يستثمر المستثمر أصوله بالإضافة إلى أصول الجهة المستثمر فيها، مثل الجمع بين المهام التشغيلية لتحقيق الكفاءة الاقتصادية للإنتاج أو تخفيض التكاليف أو الحصول على منتجات نادرة أو الوصول إلى المعلومات المربحة أو الحد من بعض العمليات أو الأصول لرفع قيمة أصول للمستثمر الأخرى.

فصل بين السلطة والعوائد

تفويض السلطات

أ-٥٨. عندما يفهم المستثمر الذي يتمتع بحقوق اتخاذ القرارات (مسئول صنع القرارات) ما إذا كان يسيطر على الجهة المستثمر فيها، عليه أن يحدد هل هو المستثمر الأساسي أو وكيل. وكذلك عليه أن يحدد ما إذا كانت هناك مشاة أخرى تتمتع بحقوق اتخاذ القرارات وهل هي وكيل للمستثمر، والوكيل هو الطرف الذي يعمل بالنيابة

عن أو لصالح طرف لو لطرف أخرى (الموكل/الموكِّل). ولذلك لا يسعثر على
الجهة المستثمر فيها عند ممارسة صلاحاته في اتخاذ قرارات (راجع الفقرتين
١٧٣ و ١٨٢). وبالتالي وفي بعض الأحيان قد يمتلك فوكيل نفسه ويمارس
صلاحات وسلطات الموكل ولكن بالنيابة عن الموكل. ولا يكون صانع القرار
وكيلاً لأنه سلطنة يمكن لأطراف أخرى أن تستفيد من قرارات التي يستخدمها.

أ٩. قد يقوم المستثمر بتفويض صلاحات اتخاذ القرارات لوكيل م في بعض الأمور لو
في جميع الأنشطة ذات الصلة. وعندما يقوم للمستثمر بتقييم ما إذا كان يمتلك
السلطة على الجهة المستثمر فيها، عليه معاملة حقوق اتخاذ قرارات المفوضة
لوكيله على أنها عائدة للمستثمر مباشرة. أما في الحالات التي يتواجد فيها أكثر من
موكل، يجب على كل موكل أن يفهم ما أن كل يمتلك سلطة على الجهة المستثمر
فيها من خلال ستيفاء المتطلبات المذكورة في الفقرات من أ٥ إلى أ٤٤.
وتوفر فقرات من أ٦٠ إلى أ٧٦ إرشادات حول كيفية تحديد ما أن كان
مسئول صنع القرارات وكيلاً أم موكلاً.

أ١٠. على مسئول صنع قرارات النظر في محمل العلاقة بينه وبين الجهة المستثمر فيها
التي تتم بآلياتها والأطراف الأخرى المشاركة مع الجهة المستثمر فيها، وعليه تحديداً
أن يأخذ في الاعتبار جميع العوامل المذكورة أثناء في تحديد ما أن كان وكيلاً:
(أ) نطاق صلاحات اتخاذ القرارات التي تخضع لو الجهة المستثمر فيها (الفقرتان
أ١٦ و أ٦٣).

(ب) حقوق التي تملكها أطراف أخرى (الفقرات من أ٦٤ إلى أ٦٧).
(ج) الاتكباب المستعقة له وفقاً لاتفاقية (اتفاقيات) الاتكباب (الفقرات من أ٦٨ إلى
أ٧٠).

(د) تعرض مسئول صنع قرارات للعوائد المتغيرة من حصص أخرى يملكها في
الجهة المستثمر فيها (الفقرات أ٧١ إلى أ٧٢).

تطبق مقاييس مختلفة على كل من العوامل المذكورة أعلاه بناءً على الخصائص والحالات
المعينة.

أ١١. يتعجب تحديد ما إذا كان صانع القرار وكيلاً، إجراء تقييم لتأثير العوامل المدرجة في
الفقرة أ٦٠ ما أن يمتلك طرف واحد حقوقاً مؤثرة لعزل صانع القرار (حقوق
لعزل) ويمكنه عزل صانع القرار دون سبب (راجع الفقرة أ٦٥).

نطاق صلاحيات صنع القرارات

أ٦٦. يتم تقييم نطاق صلاحيات صنع القرارات من خلال النظر فيما يلي:

(أ) الأنشطة التي تمت الموافقة عليها بناء على ثقافة (القرارات) صنع القرارات

وتم أيضاً تحديثها بموجب القانون.

و(ب) حرية التصرف التي يمتلكها صانع القرار عند اتخاذ قرارات بشأن هذه الأنشطة.

أ٦٣. على صانع القرار أن يأخذ في الاعتبار هدف وتصميم الجهة المستثمر فيها والمخاطر التي من شأنها أن يتعرض لها والمخاطر التي من شأنها أن يتعرض لها الجهة المستثمر فيها لكي يقرر ما للأطراف المعنية ومستوى مشاركة صانع القرار في تصميم الجهة المستثمر فيها ، على سبيل المثال ، إذا شارك صانع القرار بشكل ملحوظ في تصميم الجهة المستثمر فيها ، (بما في ذلك تحديد نطاق صلاحيات صنع القرارات)، فتفسير مشاركته هذه إلى أنه توفرت لديه الفرصة والحافز للحصول على الحقوق التي تمنحه القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

حقوق تملكها أطراف أخرى

أ٦٤. تؤثر الحقوق المؤثرة التي تملكها أطراف أخرى على قدرة صانع القرار على توجيه الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها، وقد تشير الحقوق المؤثرة للمحلل أو إلى حقوق أخرى إلى أن صانع القرار هو الوكيل.

أ٦٥. إن امتلاك طرف ما للحقوق العزل للمؤثرة وقدرته على عزل صنع القرار دون أي سبب يذكر يكفي 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 في تحديد ما إذا كان صانع القرار يتصرف بالنسبة عن والمصلحة الآخرين وبالإضافة إلى ذلك، كلما زاد عدد الأطراف التي يُطلب منها التصرف معاً في ممارسة حقوق عزل صانع القرار، وكلما زاد حجم المصالح الاقتصادية العائدة لصانع القرار وزادت التغييرات للمصاحبة لها (على سبيل المثال، الانحياز والخصم الأخرى)، قلت أهمية هذا العامل.

أ٦٦. ينبغي النظر في الحقوق الجوهرية التي تمتلكها أطراف أخرى والتي يفيد من حرية تصرف صانع القرار بنفس الضريبة التي ينظر فيها في حقوق عزل عند تقييم ما إذا كان صانع القرار هو الوكيل، على سبيل المثال، يكون عادة صانع القرار الذي تطلب منه الحصول على موافقة عدد من الأطراف الأخرى لممارسة أعماله هو الوكيل (راجع الفقرات من أ٦٦ إلى أ٦٥ للحصول على إرشادات إضافية حول الحقوق وما إلى كانت مؤثرة).

أ٦٧. ينبغي أن يتضمن بحث الحقوق التي يمتلكها أطراف آخرون، تفصيلاً لأي حقوق يمكن ممارستها من قبل مجلس إدارة الجهة المستثمر فيها (أو أي هيئة إدارة أخرى) ولها على صلاحيات صنع القرارات (راجع لفقرة أ٦٣ ب).

أ٦٨. كلما زاد مبلغ أتعاب صنع القرار وزادت التغيرات المصاحبة لتلك الأتعاب بالنسبة للعوائد المتوقعة من أنشطة للجهة المستثمر فيها، كلما زاد احتمال أن يكون صانع القرار هو الوكيل.

أ٦٩. على صانع القرار النظر في تحقيق الشروط التالية عند تحديد ما إذا كان موكلاً أو وكيلًا.

(أ) تناسب أتعاب صنع القرار مع الخدمات التي يوفرها.

(ب) تتضمن اتفاقية الأتعاب فقط النفود والشروط والمبالغ التي تتوافق عادة مع ترتيبات الخدمات المشابهة ومستوى المهارات التي يندلفوض عنها إدارة حرة.

أ٧٠. لا يمكن لصانع القرار أن يكون وكيلًا ما لم يتم تحقيق الشروط المبينة في الفقرة أ٦٩ (أ) و (ب). غير أن تحقيق هذه الشروط وحده لا يكفي لاستنتاج أن صانع القرار هو الوكيل.

التعرض للعوائد المتغيرة من حصص أخرى.

أ٧١. يجب على صانع القرار الذي يمتلك حصص أخرى في الجهة المستثمر فيها (على سبيل المثال، استثمارات في الجهة المستثمر فيها أو ضمانات متعلق بأدائها) أن يأخذ في الاعتبار تعرضه للعوائد المتغيرة من هذه الحصص عند تقييم ما إذا كان هو الوكيل، ويشير امتلاك حصص أخرى في الجهة المستثمر فيها إلى أن صانع القرار قد يكون هو الوكيل.

أ٧٦. يجب على صانع القرار النظر في ما يلي خلال تقييمه لمدى تعرضه للعوائد المتغيرة من حصص أخرى في الجهة المستثمر فيها.

(أ) كلما زاد حجم المصالح الاقتصادية المعتمدة لصانع القرار وزادت التغييرات المصاحبة لها، أختزن من الاعتبار إجمالي أتماله وحصصه الأخرى، زاد احتمال أن يكون صانع القرار هو الموكل.

(ب) ما لم يكل تعرضه للعوائد المتغيرة سختلف من تعرض المستثمرين الآخرين، وإذا صبح ذلك، ما إن كان هذا يؤثر على أعماله. (على سبيل المثال، عندما يمتلك صانع القرار حصصاً ثانوية في الجهة المستثمر فيها أو يقدم أشكالاً أخرى لتأمين الائتمان للجهة المستثمر فيها).

و على صانع القرار تقييم مدى تعرضه كسبة من إجمالي تغير عوائد الجهة للمستثمر فيها، وهذا التقييم مبني بشكل رئيسي على لمعان عوائد للمتوقعة من لمنطقة الجهة المستثمر فيها، دون تجاهل أقصى حد لتعرض صانع القرار لتغير عوائد هذه الجهة من خلال حصص أخرى يمتلكها صانع القرار.

أمثلة على التطبيق

للمثال ١٢

يقوم صانع القرار (مدير الصندوق) بإنشاء وتسيير وإدارة صندوق منظم مقيد وفقاً لمعايير محددة واردة في تفويض الاستثمار كما هو متصور عليه في القانون والأنشطة المعنية. تم تسيير الصندوق للمستثمرين على اعتبار أنه يستثمر في محفظة متنوعة من الأوراق المالية لحقوق الملكية ولحقى شخصيات مفردة. ويمتلك مدير الصندوق حصة التصرف فيما يتعلق أي من الأصول التي سيتم استثمارها بما يتوافق مع المعايير المحددة. وإمام مدير الصندوق باستثمار ١٠% من الحصص في الصندوق، ويحصل على ألعاب على أساس سعر للسوق لقاء خدمته بما يعادل ١% من القيدة للصافية لأصول الصندوق ويتناسب الأتعاب مع الخدمات للمؤداة ولا يكون مدير الصندوق ملزماً بتغطية الخسائر التي تتجاوز نسبة ١٠% من استثماره، وعبر مطلوب من الصندوق تشكيل مجلس إدارة مستقل كما أنه لم يتم تشكيله ولا يمتلك المستثمرون أي حقوق حوهرية قد تؤثر على صلاحيات مدير الصندوق في صنع القرارات، غير أنه بوسعه لتفرد حصصهم ضمن الحدود التي يحددها الصندوق، وعلى الرغم من العمل ضمن المعايير المحددة في تفويض

الاستثمار وبم يتوافق مع المتطلبات التنظيمية، إلا أن مدير الصندوق يمتلك حقوق صنع القرارات التي تمنحه القدرة الحالية على توجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة - ولا يمتلك المستثمرون أي حقوق جوهرية قد تؤثر على صلاحيات مدير الصندوق في صنع القرارات. ويستم مدير الصندوق تبعاً على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يتناسب مع الخدمات التي يؤديها، كما أنه يستثمر حصصاً في الصندوق، وتؤدي الأتعاب واستثمارها إلى تعرض مدير الصندوق إلى تغير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق دون وجود تعرض جوهرية من شأنه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل في هذا المثال، يشير فقط في مدى تعرض مدير الصندوق لتغير عوائد الصندوق بالإضافة إلى صلاحيات صنع القرارات ضمن الحدود الممنوحة إلى أن صانع القرار هو الموكل، وبالتالي، يستنتج مدير الصندوق أنه لا سيطرة على الصندوق.

المثال ١٤

يقوم صانع القرار بإنشاء وصندوق يدير فرص استثمارية لعدد من المستثمرين، ويعد على صانع القرار (مدير الصندوق) أن يتخذ قرارات تستند في مصلحة جميع المستثمرين وبما يتوافق مع الانعكاسات الإدارية للصندوق. ومع ذلك فإن مدير الصندوق يتمتع بجملة تصرف واسعة في صنع القرارات، ويستم مدير الصندوق تبعاً على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يعادل ٩% من الأصول الخاضعة للإدارة و ٢٠% من مجمل أرباح الصندوق إذا ما تم تحقيق صافي معين من الأرباح، وتتناسب هذه الرسوم مع الخدمات المقدمة.

على الرغم من أنه يشترط على مدير الصندوق اتخاذ قرارات تصب في مصلحة جميع المستثمرين إلا أنه يمتلك صلاحيات واسعة في صنع القرارات يمكن توجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة، ويستم مدير الصندوق رسوماً ثابتة ذات صلة بالأداء وبما يتناسب مع الخدمات التي يؤديها بالإضافة إلى ذلك، تجمع الأتعاب حصص مدير الصندوق وحصص المستثمرين الآخرين لرفع قيمة الصندوق دون أن ينتج عن ذلك تعرض لتغير العوائد من أنشطة الصندوق، بحيث يشير فقط في الأتعاب بشكل منفرد إلى أن مدير الصندوق هو الموكل.

ينطبق النموذج والتفصيل المذكورين أعلاه على الأمثلة من ١٤ إلى ١٤ ج المبينة أدناه. يُنظر في كل مثال على حدة.

المثال ١٩٤

يستثمر مدير الصندوق نسبة ٦٠% في الصندوق حيث جميع استثماره ضمن حصصه وحصص المستثمرين الآخرين. ولا يكون مدير الصندوق ملزم بتغطية الحسابات التي تتجاوز نسبة ٦٠% من استثماره. ويحق للمستثمرين عزل مدير الصندوق من خلال تصويت الأغلبية في حال إخلاله ببنود العقد المبرم فقط.

إن استثمار مدير الصندوق لما نسبته ٦٠% يزيد من تعرضه لتغير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق دون أن ينعكس في نشوء تعرض من شأنه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. وتعد حقوق المستثمرين الآخرين بعزل مدير الصندوق هي حقوق حماية كونها تمارس فقط عند الإخلال بالعقد المبرم. في هذا المثال، على الرغم من أن مدير الصندوق يتمتع بصلاحيات واسعة في صنع القرارات ويتعرض لتغير العوائد الناتجة من حصصه ولتعبه، إلا أنه يشير تعرضه هذا إلى أن مدير الصندوق هو الموكل، وبالتالي، يستنتج مدير الصندوق أنه لا يسيطر على الصندوق.

المثال ١٩٥

يمتلك مدير الصندوق حصص استثمار تنسبوية كبيرة في الصندوق، غير أنه غير ملزم بتغطية حسابات الصندوق التي تتجاوز استثماره. ويحق للمستثمرين عزل مدير الصندوق من خلال تصويت الأغلبية في حال إخلاله ببنود العقد المبرم.

في هذا المثال، تعد حقوق المستثمرين الآخرين بعزل مدير الصندوق حقوق حماية كونها تمارس فقط عند الإخلال بالعقد المبرم، وعلى الرغم من أن مدير الصندوق يستثمر لأغلبية حصة ذات صلة بالأداء بما يتناسب مع الخدمات التي يؤدها، غير أن الجمع بين استثمار مدير الصندوق ولتعبه قد ينعكس في تعرضه لتغير العوائد المنخفضة من أنشطة الصندوق والذي من شأنه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. وكما زلنا حجم قمصاح الاقتصادية للعلاقة لمدير الصندوق وزادت التغيرات لمصاحبة لها (المخدين في الاعتبار إجمالي أتعابه وحصصه الأخرى)، وزادت الأهمية التي يحلها مدير الصندوق لتلك القمصاح الاقتصادية في التحليل، وزادت أيضاً أرجحية أن يكون مدير الصندوق هو الموكل.

على سبيل المثال، بعد الأخذ بعين الاعتبار أتعاب مدير الصندوق وعوامل أخرى، قد يرى مدير الصندوق أن استثمار بنسبة ٦٠% هو استثمار كافٍ لاستنتاج أنه يسيطر على الصندوق، غير أنه في الحالات الأخرى (على سبيل المثال، إذا اختلفت الأتعاب والعوامل الأخرى)، قد تنشأ السبوط عندما يكون مستوى الاستثمار مختلفاً.

المثال ١٤ ج

يمتلك مدير الصندوق نسبة ٢٠% من حصص الاستثمار القائمة في الصندوق، غير أنه يجوز ملزم تشغيلية حسابات الصندوق التي يتجاوز ٢٠% من استثماره. ويتضمن الصندوق مجلس إدارة بحيث يكون أعضاؤه مستقلين عن مدير الصندوق، ويتم تعيينهم من قبل المستثمرين الآخرين. ويتم تعيين مدير الصندوق من قبل المجلس سنياً. ولم حال قرر المجلس إنهاء عقد مدير الصندوق، تُستكمل أعماله من قبل مديرين آخرين من القطاع نفسه. على الرغم من أن مدير الصندوق يستلم أتعاب ثابتة وذات صلة بالأداء بما يتناسب مع الخدمات التي يؤتيها، غير أن للجمع بين استثمار مدير الصندوق بنسبة ٢٠% وأعماله بنسج عنه تعارض لتغير العوائد المنخفضة من أنشطة الصندوق والذي من شأنه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. غير أن المستثمرين يمتلكون حقوقاً جوهرية تمنحهم الحق بعزل مدير الصندوق - وبوفر مجلس الإدارة آلية تضمن حق المستثمرين بعزل مدير الصندوق إذا رجعوا بذلك.

في هذا المثال، يولي مدير الصندوق أهمية أكثر لحقوق العزل الجوهرية في هذا التحليل. وبالفكر، على الرغم من أن مدير الصندوق يمتلك صلاحيات واسعة في صنع القرارات ويتعرض لتغير عوائد الصندوق كنتاج من تحليه واستثماره، إلا أن الحقوق الجوهرية التي يمتلكها مستثمرون آخرون تشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. وبالتالي يستنتج مدير الصندوق أنه لا يسيطر على الصندوق.

المثال ١٥

توجد مشاة 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 تصنيف أدوات حقوق الملكية كأدوات الحماية ضد الصدارة الأولى للمستثمري الذين والمستلام أي عوائد مختلفة من الجهة المستثمر فيها. وقد تم تسويق المعاملة لمستثمري الدين المحتملين على أنه استثمار في محفظة لأوراق مالية مدعومة بالأصول مع تعرض لمخاطر الائتمان المعاصرية للتخلف المحتمل عن الدفع من قبل مصدري الأوراق المالية المدعومة بالأصول في المحفظة؛ والتعرض لمخاطر سعر الفائدة للمصاحبة لإدارة المحفظة.

تمثل أدلة حقوق الملكية بما نسبته ١٠% من قيمة الأصول المستفراة. ويدير مصالح الفرار (مدير الأصول) محفوظات الأصول النشطة من خلال اتخاذ القرارات الاستثمارية ضمن الحدود المبينة في وثرة أعمال الجهة المستثمر بها، ويستم مدير الأصول تعالماً ثابته على أساس سعر قبوق لقاء هذه الخدمات (على سبيل المثال ١% من الأصول الخاصة للإدارة)، ورسوم ذات صلة بالأداء (على سبيل المثال، ١٠% من الأرباح) فـر حال تطور رباح الجهة المستثمر فيها الحد المتفق عليه وتتاسب هذه الأتعاب مع الخدمات المؤداة، ويملك مدير الأصول ٣٥% من حقوق الملكية في الجهة المستثمر فيها أما نسبة ٦٥% المتبقية من حقوق الملكية وجميع أدوات لـس فـممتلكها عدد كبير من المستثمرين الآخرين المورعين على نطاق واسع ومن غير ذوي العلاقة، ويحق للمستثمرين الآخرين عزل مدير الأصول دون إبداء أي سبب من خلال قرار الأغلبية.

يستم مدير الأصول أتعاب ثابتة وذات صلة بالأداء بما يتناسب مع الخدمات المؤداة، وتجمع الأتعاب حصص مدير الصندوق وحصص المستثمرين الآخرين برفع قيمة الصندوق. ويعرض مدير الأصول لتغير عوائد الناتجة من أنشطة الصندوق لأنه يمتلك نسبة ٣٥% من حقوق التصويت والناتجة أيضاً من تعالبه.

على الرغم من العمل ضمن المعايير التي تم تحديدها في وثرة 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 - في حين يكون لحقوق العزل فـس يمتلكها مستثمرون آخرون أهمية ضئيلة في التحول وذلك لأن عدد كبير من المستثمرين المورعين على نطاق واسع يمتلكون هذه الحقوق، وفي هذا المثال، يؤكد مدير الأصول بشدة على تعرضه لتغير عوائد الصندوق للناتجة من حصص حقوق الملكية الخاصة به والتي تكون حاضنة لأدوات الدين. كما أن امتلاك ما نسبته ٣٥% من حقوق الملكية يمنح عـه تعرضاً ذئوي لـخسائر وحقوق عوائد في الجهة المستثمر فيها، والذي من شأنه أن يتغير فـر أن مدير الأصول هو الموكل، وبالتالي، يستنتج مدير الأصول أنه سيطر على الجهة المستثمر فيها.

العلاقة مع الأطراف الأخرى

٧٣. عند تقييم السيطرة، على المستثمر فنظر في طبيعة العلاقة مع الأطراف الأخرى وما إذا كانت هذه الأطراف تعمل بالنيابة عن المستثمر (أي أنهم فـطبون).

ولتحديد ما إذا كانت الأطراف الأخرى تتصرف على اعتبار أنهم وكلاء قطيعيون، يجب إصدار حكم معين لأحدين في الاعتبار ليس فقط طبيعته للعلاقة بل وكيفية تفاعل الأطراف مع بعضها البعض أيضاً.

أث ٧٤. لا نشترط على هذه العلاقة أن تتضمن تركباً تعاقبياً، ويكون أي طرف هو وكيل فعلي عندما يمتلك المستثمر، أو أولئك الذين يوجهون أنشطة المستثمر، القدرة على توجيه ذلك الطرف للتصرف بالتبعية عن المستثمر، وفي هذه الحالات، يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار عدد تفويض السيطرة على الجهة المستثمر فيها حقوق وكيله الفعلي في صيغ القرارات وتعرضه عبر المباشر أو خفوفه في العوائد المنعبرة من خلال الوكيل الفعلي بالإضافة إلى خوفه هو أيضاً.

أث ٧٥. فيما يلي بعض الأمثلة على تلك الأطراف الأخرى التي قد تتصرف على أنها الوكيل الفعلي للمستثمر بحكم طبيعة العلاقة بينهما:

(أ) أطراف المستثمر ذوي العلاقة.

(ب) أطراف حصل على حصصه في الجهة المستثمر فيها كنوع من المماثلة لو فرض من قبل المستثمر.

(ج) أطراف ولفق على عدم بيع أو نقل أو رهن حصصه في الجهة المستثمر فيها دون أخذ موافقة مسبقة من قبل المستثمر (إستثناء الحالات التي يمنح لها المستثمر أو الطرف الآخر حق الموافقة المسبقة وتكون الصقوف مسبقة على بنود متفق عليها بشكل مشترك من قبل أطراف رابعة مستقلة).

(د) طرف ليس بفترة تمويل عملياته دون دعم مالي ذاتي من المستثمر.

(هـ) جهة مستثمر فيها لأكثرية المسؤولين عن الحوكمة أو موظفي الإدارة الرئيسيون هم أنفسهم الذين يعملون لدى المستثمر.

(د) طرف يمتنع بعلاقة أعمال وثيقة مع المستثمر، كالللاقة بين مقدم الخدمات المهنية وأحد عملائه المهيمنين.

السيطرة على أصول محددة

أث ٧٦. على مستثمر أنظر في ما إذا كان يعامل جزءاً من الجهة المستثمر فيها على اعتبار أنها مشاة منفصلة مفترضة، وإذا صيغ ذلك عليه للنظر في ما إذا كان يسيطر على تلك المنشأة المنفصلة.

أ٧٧. على المستثمر معاملة جزء من الجهة المستثمر بها على أنها منشأة منفصلة مفترضة فقط في حال توافر الشروط التالية:

عندما يكون المستثمر الوحيد لدفع الالتزامات المحددة للجهة المستثمر فيها أو دفع حصص محددة أخرى فيها هي عبر "الأصول" محددة لو كانت ذات الطبيعة المتشعبة من هذه الأصول ولا يجوز ، جوهرياً ، استخدام أى من عوائد الأصول المحددة للجهة المستثمر فيها (وعمليات تصفية الملاحة الانتمائية ذات الصلة، إن وجدت)، ولا تمتلك الأطراف الأخرى، هذا عدا عوائد نوى الالتزامات المحددة، أى حقوق أو ، لحقات ذات صلة بالأصول المحددة أو التصفية المتشعبة عن هذه الأصول لمستفيدة ، ولا يجوز ، جوهرياً ، استخدام أى من عوائد الأصول المحددة من قبل الجهة المستثمر فيها لمستفيدة، وكذلك لا يجوز دفع التزامات المنشأة المنفصلة لمفترضة من أصول الجهة المستثمر فيها لمستفيدة. وبالتالي، يتم جوهرياً عملية جميع أصول والقرضات وحقوق ملكية المنشأة المنفصلة ومفترضة من الجهة المستثمر فيها كاملة.

أ٧٨. على المستثمر بعد تحقق جميع الشروط المنبئة في الفقرة "أ٧٧" ، أن يحدد الأنشطة التي تؤثر بشكل ملموس على عوائد المنشأة المنفصلة لمفترضة وكيف يتم توجيه هذه الأنشطة من أجل تحقيق ما إذا كان يسيطر على تلك الجزء من الجهة المستثمر فيها. وعند تقييم السيطرة في المنشأة المنفصلة لمفترضة، يجب على المستثمر النظر فيما إذا كان يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع تلك المنشأة أو يمتلك حقوق فيها ولأيضا في القرض على استخدام سلطته على تلك الجزء من الجهة المستثمر فيها للتأثير على قيمة عوائد المستثمر.

أ٧٩. في حالة كون المستثمر يسيطر على اسماء المنفصلة لمفترضة، على المستثمر تصويب ذلك الجزء من الجهة المستثمر فيها ، في تلك الحالة، تستثنى الأطراف الأخرى تلك الجزء من الجهة المستثمر فيها عند تقييم السيطرة على الجهة المستثمر فيها وعند تجميعها.

التقييم للمستثمر

أ٨٠. على المستثمر أن يقوم بإعادة تقييم ما إذا كان يسيطر على الجهة المستثمر فيها عندما تشير للمخاطر والحالات إلى وجود تغيرات في عنصر أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاث المذكورة في الفقرة "٧٣".

أ٨١. عند وجود أو تغيير على كيفية ممارسة السلطة على الجهة المستثمر فيها، يجب أن ينعكس ذلك للتغيير على كيفية تقييم المستثمر لمنطته على هذه الجهة. على سبيل المثال، قد تشير التغيرات الحاصلة على حقوق صنع القرارات إلى أن الأنشطة ذات الصلة لم تعد توحه من خلال حقوق التصويت، وعوضاً عن ذلك تمنح الاتفاقيات الأخرى كالمفوض طرف ما أو أطراف أخرى القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

أ٨٢. قد ينسحب حدث ما المكتسب أو خسارة السلطة على الجهة المستثمر فيها دون مشاركة المستثمر في ذلك الحدث. على سبيل المثال، قد يكتسب المستثمر السلطة على جهة المستثمر فيها بسبب إنهاء حقوق صنع القرارات التي يمتلكها طرف ما أو أطراف أخرى والتي منعت المستثمر في السابق من السيطرة على الجهة المستثمر فيها.

أ٨٣. ينظر المستثمر أيضاً في التغيرات المؤثرة على تعرضه للمخاطر المتغير: الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها أو حقوقه في هذه العوائد، على سبيل المثال، قد يفقد المستثمر الذي يمتلك المنطة على الجهة المستثمر فيها سيطرته عليها عندما تنتهي حقوقه في امتلاك أي عوائد أو يتعرض للإكترامات وذلك لأن المستثمر لم يحقق ما ذكر في الفقرة "١(ب)" (على سبيل المثال، في حال إنهاء عقد استثمار لمعالم منطقة رالاي).

أ٨٤. على للمستثمر أن ينظر في ما إذا كان تقييمه لكونه وكيلًا أو موكلًا قد تغير. وقد تشير تغيرات الحاصلة على مجمل العلاقة بين المستثمر والأطراف الأخرى إلى أنه لم يعد وكيلًا على الرعد من أنه كان وكيلًا في الماضي، والعكس صحيح. على سبيل المثال، على المستثمر إعادة النظر في وضعه كوكيل أو موكل في حال حدوث أي تغيرات على حقوقه أو حقوق الأطراف الأخرى.

أ٨٥. لا يتغير تقييم سيطرة الأولى للمستثمر أو وضعه كموكل أو وكيل فقط نتيجة تغير موضوع السوق (على سبيل المثال، التغير في عوائد الجهة المستثمر فيها نتيجة (لوضع السوق) إلا إذا أحدث التغيير في موضوع السوق تغييراً على عنصر أو أكثر من عنصر السيطرة المذكورة في الفقرة "٧" أو في مجمل العلاقة بين الموكل والوكيل.

متطلبات المحاسبة

إجراءات التجميع

أ٨٦. القوائم للملابه المصنعة:

(أ) تجمع بين البنود المشابهه للأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية المنشأه الأم مع تلك البنود الخاصة بشركاتها التابعة.

(ب) تستبعد المبلغ المسجل لاستثمر الشركة الأم في كل من شركاتها التابعة وكذلك حصتها من حقوق الملكية في كل من شركاتها التابعة (يوضح معيار المحاسبة للمصري رقم (٢٩) كيفية المحاسبة عن أي شهرة ذات صلة).

(ج) تستبعد بالكامل جميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية ضمن المجموعة والمتعلقة بالمعاملات بين منشآت المجموعة (بتم استبعاد جميع الأرباح أو خسائر الناتجة من المعاملات ضمن المجموعة بالكامل وقتي يتم الاعتراف بها في الأصول كالمفرون أو الأصول الأدبئة). وقد تشير خسائر ضمن المجموعة إلى وجود استحصال يتطلب الاعتراف به في القوائم لمعالجة للمجموعة. وينطبق معيار المحاسبة للمصري رقم (٢٥) "ضرائب الدخل" على التعريف لمؤقتة الضاهء عطف العاء الأرباح وخسائر الفاتجة عن المعاملات بين أطراف للمجموعة.

السياسات المحاسبية الموحدة

أ٨٧. في حال استخدام عضو من أعضاء المجموعة سياسات محاسبية مختلفة عما يتم تبنيه في القوائم المالية لمجموعة للمعاملات والأحداث المشابهه في الحالات المماثلة، يتم إجراء تعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية المجمعة لضمان ثو هفها مع للسياسات المحاسبية للمجموعة.

القياس

أ٨٨. تجمع للمنفدة دخل مصروفات فشركة للتابعة في قوائمها المالية لمجموعة بدءا من تاريخ السجطرة عليها لعين توافق تلك للسجطرة على الشركة التابعة. دخل ومصروفات فشركة التابعة منبوة على مبالغ الأصول والالتزامات المعترف بها في

لقوائم المالية للمجموعة في تاريخ الاكتفاء، على سبيل المثال، تعتمد مصروف الإهلاك المعترف به في القوائم المجمعة للدخل الشامل بعد تاريخ الاقتناء على القيم العادلة للأصول الفائقة للإهلاك ذات الصلة والمعترف بها في القوائم المالية المجمعة في تاريخ الاقتناء.

حقوق التصويت المحتملة

أ٩٠. عند وجود حقوق تصويت محتملة أو مشتقات أخرى تتضمن حقوق تصويت محتملة، يتم تحديد نسبة الأرباح والخسائر والتغيرات في حقوق الملكية المخصصة للمساه الأم والمخصص غير المسيطره لغرض إعداد القوائم المالية لمجموعة بناء على حصص الملكية للقائمة دون أن تعكس المعززة أو التخوين المحتمل لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى، إلا إذا تم تطبيق الفقرة أ٩٠.

أ٩٠. في بعض الحالات تمتلك المنشأة، جوهرها، حصة ملكية قائمة نتيجة معاملة معينة تمنح للمساه حاليًا حق الحصول على القوائد المصاحبة لحصة ملكية. في هذه الحالة، يتم تحديد النسبة المخصصة للمساه الأم وحقوق الأقلية / حقوق غير المسيطره لغرض إعداد قوائم المالية المجمعة من خلال الأخذ في الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى التي تمنح للمساه حاليًا حق الحصول على القوائد.

أ٩١. ملغاة .

تاريخ نهاية الفترة المالية

أ٩٢. يجب أن يكون تاريخ نهاية الفترة المالية هو نفس التاريخ بالنسبة للقوائم المالية للمساه الأم وشركاتها التابعة المستخدمة في إعداد القوائم المالية لمجموعة. وفي حال لاختلاف نهاية الفترة المالية للمساه الأم عن تلك الفترة لشركاتها التابعة، تقوم الشركة التابعة - لأغراض التجميع - بإعداد معلومات مالية إضافية في نفس تاريخ القوائم المالية للمساه الأم وذلك لتعكسها من جميع المعلومات المالية للشركة التابعة، إلا إذا تحذر تطبيق ذلك.

أ٩٣. في حال تمزق تطبيق ذلك، يجب على شركة الأم تجميع المعلومات المالية للشركة التابعة مستخدمة بذلك أحدث المعلومات المالية للشركة التابعة والتي يتم تعديلها فيما يخص أثر المعاملات والأحداث الهامة التي تحدث ما بين تاريخ تلك القوائم المالية

وتوزيع القوائم المالية للمجموعة وفي جميع الحالات، يجب أن لا يزيد الاختلاف بين تاريخ القوائم المالية لشركة تابعة وتاريخ قوائم المجموعة المالية المجمعة عن ٣ أشهر، وبحسب أن يكون طول الفترات المالية وأي اختلاف بين توزيع القوائم المالية هو نفسه من فترة إلى أخرى.

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

أ٩٤. على المساهم أن نسب الأرباح أو الخسائر وكل من عناصر الدخل الشامل الآخر إلى ملكي الشركة الأم و حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة، وأن نسب المتشابه كذلك إجمالي الدخل الشامل إلى ملكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى حصول رصيد عجز فيها.

أ٩٥. عند وجود أسهم منتزعة من مجموعة للأرباح قائمة في شركة تابعة ما مبنية على إنها حقوق ملكية تدخل ضمن حقوق الحصص غير المسيطرة، فعلى المتشابه حساب حصتها من الأرباح أو الخسائر بعد تعديلها بما يخص أرباح هذه الأسهم، سواء تم بقرار توزيع هذه الأرباح أم لا.

التغيرات على النسبة المحتفظ بها ضمن الحصص غير المسيطرة

أ٩٦. عند تغير نسبة حقوق الملكية المستطبق بها ضمن الحصص غير المسيطرة، على المتشابه تعديل المدافع للمستطبق للحصص المسيطرة وغير المسيطرة حتى تعكس التغيرات على حصصهم ذات الصلة في الشركة التابعة ولم تعزف المتشابه بشكل مباشر ضمن حقوق ملكية بأي اختلاف بين مبلغ تعديل الحصص غير المسيطرة والقيمة للعادلة لتعويض النفدي المنفوع أو المستطبق، وأر نسبته إلى ملكي الشركة الأم.

فقد السيطرة

أ٩٧. قد تفقد الشركة الأم سيطرتها على لشركة لتابعة في اثنين أو أكثر من الترتيبات (للمعاملات)، غير أنه في بعض الأحيان، قد تشير بعض الحالات إلى أنه يجب معالجة الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة وعلى الشركة الأم للنظر في جميع عقود وشروط الترتيبات وأثارها الاقتصادية، عند تحديد ما لم كان ينبغي اعتبارها معاملة واحدة، ويشير واحد أو أكثر مما يلي إلى وجوب قيام الشركة الأم بمعالجة الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة.

- (أ) عند إبرامها هي لوقت نفسه، لو الوحدة تلو الأخرى،
(ب) عندما تشكل هذه الترتيبات معاملة واحدة مصممة لتحقيق أثر تجاري كلي.
(ج) عندما يعتمد حدوث ترتيب ما على حدوث ترتيب آخر واحد على الأقل،
(د) عندما لا يكون الترتيب معين بمجمله مروراً اقتصادياً ولكنه يكون له مروراً اقتصادياً عند النظر فيه إلى جانب الترتيبات الأخرى. ويقال على ذلك عندما يتم شحير التصرف بالأسهم بسعر أقل من سعر السوق ويتم التعويض عنه بشحير التصرف بالأسهم لاحقاً بسعر أعلى من سعر السوق.
أنت ٩٨. على لشركة الأم القيام بما يلي في حال فقد سيطرتها على شركة التابعة:
(أ) إلغاء الاعتراف:

- (١) بأصول (بما في ذلك أي شهرة) والتزامات الشركة التابعة بمبالغها المسجلة في تاريخ فقد السيطرة،
(٢) بالمبلغ المسجل لأي حصص غير مسيطرة في الشركة التابعة السابقة في تاريخ فقد السيطرة (بما في ذلك أي من عناصر الدخل الشامل الآخر الممنسوب لها).
(ب) الاعتراف:

- (١) بالقيمة العادلة للمقابل النقدي المستلم، إن وجد، من المعاملة أو قدمت في الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة.
(٢) عندما تتضمن المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة توزيع أسهم لشركة التابعة على المالكين نصفهم هذه بتلك التوزيعات.
(٣) بأي استثمار محققه في شركة التابعة السابقة بقيته العادلة في فقد تاريخ السيطرة.

- (ج) إعادة تصنيف المبالغ المعترف بها في الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بالشركة التابعة على حساب الأرباح أو الخسائر أو مظهر مباشرة في الأرباح المرحلة، وذلك وفقاً لما هو مذكور في الفقرة ٢٩٩.
(د) الاعتراف بأي فرق ناتج على أنه إما ربح أو خسارة مبنية على الشركة الأم، أنت ٩٩. في حال فقد للشركة الأم سيطرتها على شركة التابعة، على الشركة الأم حساب جميع المبالغ المعترف بها سابقاً في الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بتلك الشركة التابعة وذلك بناء على الأسس ذاتها المطلوب تحفيظها عندما تقوم شركة الأم

التصرف مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة. وبالتالي فقد إعادة تقويم الربح أو الخسارة المعترف بها سابقاً في الدخل لتشمل الآخر في حساب الأرباح أو الخسائر عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، على الشركة الأم إعادة تقويم الربح أو الخسارة من حقوق ملكية إلى حساب الأرباح أو الخسائر (كتعديل إعادة التقويم). وذلك عند فقد السيطرة على الشركة التابعة. وعندما تم تحويل فائض إعادة التقويم المعترف به سابقاً في الدخل لتشمل الآخر مدتيرة إلى الأرباح المرحله عند التصرف بالأصول، على الشركة الأم تحويل فائض إعادة التقويم مدتيرة إلى الأرباح المرحله عند فقد السيطرة على الشركة الكيعة.

معييار الحاسبة المصرى رقم (٤٣) ٢٠١٥
الترتيبات المشتركة

معيير المحاسبة المصري رقم (٤٣) ٢٠١٥
الترتيبات المشتركة

المحتويات

الفقرات

١	هدف المعيار.
٢	الوفاء بالهدف
٣	نطاق المعيار
٤-١٩	للترتيبات المشتركة
٧-١٣	السيطرة للمشتركة
١٤-١٩	أنواع الترتيبات المشتركة
٢٠-٢٥	للقوائم المالية لأطراف الترتيب المشتركة
٢٠ ٢٦	العمليات المشتركة
٢٤-٢٥	المشروعات المشتركة
٢٦-٢٧	للقوائم المالية المستقلة
	ملحق (أ) إرشادات التطبيق
	ملحق (ب) الفترة الإنتقالية وسحب معايير المحاسبة المصرية الأخرى
	ملحق (ج) الأمثلة الإيضاحية

معييار المحاسبة المصري رقم (٤٣) ٢٠١٥ للترتيبات المشتركة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ للتقرير المالي بواسطة منشآت ذاتى لديها حصة فى ترتيبات محكومة بسيطرة مشتركة (الترتيبات المشتركة).

الوفاء بالهدف

٢- للوفاء بالهدف المذكور فى الفقرة "١"، عرف هذا المعيار سيطرة لمشاركة، وتطلب من المنشأة التى هى طرف فى ترتيب مشترك ان تحدد نوع الترتيب للمشارك الذى تدخل فيه عن طريق تقدير حقوقها وتبعدها (الالتزامات) والمحاسبة عن تلك الحقوق والتبعات (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 ترتيب الذى به طرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.

٥- يتميز الترتيب المشترك بالخصائص الآتية :

(أ) الأطراف ملزمون باتفاق تعاقدى (راجع الفقرات من "٢" إلى "٤").

(ب) الاتفاق التعاقدى يمنح سيطرة مشتركة لطرفين أو أكثر من ترتيب (راجع الفقرات من "٧" إلى "١٣").

٦- الترتيب المشترك يكون إما عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

السيطرة المشتركة

٧- السيطرة المشتركة هى اتفاق تعاقدى بالاشتراك فى السيطرة على ترتيب ما، وتلى توجد لحظ عندما تتطلب الفروقات المرتبطة بالأنشطة موفقة بالإجماع للأطراف المشتركة فى السيطرة.

٨- على المنشأة التى تكون طرف فى ترتيب ما ان تقرر ما إذا كان ترتيب التعاقدى يعنى جميع الأطراف أو مجموعة من الأطراف سيطرة بصورة مجتمعة على هذا الترتيب.

وتتحقق سيطرة جميع الأطراف لو مجموعة من الأطراف على ترتيب بصورة مجتمعة عندما يجب أن يصرّفوا معاً لتوجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل هام في الموائم من الترتيب (بمعنى الأنشطة ذات الصلة).

٩- بعد تحديد كل الأطراف لو مجموعة من الأطراف بسلطون على الترتيب ، لا توجد السيطرة المشتركة إلا عندما تتطلب الموائم المرتبطة بالأنشطة موائمه بالإجماع من الأطراف التي تسيطر على الترتيب .

١٠- لا يوجد في الترتيب المشترك طرف يسيطر على الترتيب لصالحه . لأن أي طرف في ترتيب سيطرة مشتركة يستطيع أن يمنع له لطرف أخرى أو له مجموعة من الأطراف من السيطرة على الترتيب .

١١- يمكن أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً حتى إذا لم يكن لدى كل الأطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب . وبميز هذا المعيار بين الأطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب المشترك (مشغلين مشتركين لو أصحاب حصص في مشروع مشترك) والأطراف الذين يساهمون فيه ولكن ليس لديهم سيطرة مشتركة هي ترتيب مشترك .

١٢- تحتاج للمنشأة لتطبيق للحكم لتتضمن عند تقييم ما إذا كل كل الأطراف أو مجموعة من الأطراف لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب ، وتقوم للمنشأة بعمل تقييم بأحد من الاعتبارات جميع الحقائق والظروف المحيطة (راجع الفقرات من ٥' إلى ١١').

١٣- إذا تغيرت الحقائق والظروف ، فعلى المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان سيستمر لديها سيطرة مشتركة على الترتيب أم لا .

فواع لترتيبات المشتركة

١٤- على المنشأة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تدخل فيه . ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك كمشيئة مشتركة لو مشروع مشترك على الحقوق والالتزامات (التمهيدات) لأطراف الترتيب .

١٥- تصبح العملية المشتركة ترتيب مشترك عندما يكون لدى أطرافه سيطرة مشتركة على الحقوق على الأصول والتمهيدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب . ويطلق على هؤلاء الأطراف لمشغلين المشتركين .

١٦- يكون المشروع المشترك ترتيب مشترك عندما يكون لدى لطرفه سيطرة مشتركة على الحقوق على صافي الأصول المرتبطة بالترتيب، وهؤلاء الأطراف يطلق عليهم اصحاب الحصص في المشروعات المشتركة.

١٧- تطبق للمنفعة الحكم الشخصي عند تقدير ما إذا كان للترتيب مشترك عملية مشتركة او مشروع مشترك. وعلى المنفأة تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تتشارك فيه أخذه في الاعتبار حقوقها والتزاماتها للنتيجة عن ترتيب وتقيم المنفأة حقوقها والتزاماتها في ضوء الهيكل والشكل القانوني للترتيب والشروط المتفق عليها بواسطة الأطراف في الإنفاق التعاقدي والحقائق والظروف الأخرى عندما يكون ذلك ملائماً (راجع الفقرات من ١٦ إلى ٣٣).

١٨- يجتمع أصلاً بعض الأطراف معاً عن طريق إطار عام لاتفاقية تضع للشروط العامة للمنفعة لتقوم بنشاط أو أكثر. قد تذكر اتفاقية الإطار للعام قيام الأطراف بتكوين أكثر من ترتيب مشترك لتعامل مع أنشطة محددة والتي تمثل جزءاً من الاتفاقية، وحتى إذا كانت تلك الترتيبات للمشتركة ترتبط مع نفس اتفاقية الإطار للعام، فنوعها قد يكون مختلفاً إذا كانت حقوق والتزامات الأطراف تختلف عند القيام بأنشطة مختلفة تنبأ لها لاتفاقية الإطار العام، وبالتالي يمكن توليد العملية المشتركة والمشروع المشترك معاً عندما يطبق لطراف الاتفاقية أنشطة مختلفة والتي تشكل جزءاً من نفس اتفاقية الإطار العام.

١٩- إذا تغيرت الحقائق والظروف فعلى المنفأة ان تعيد تقييم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذي ترتبط به قد تغير.

القوائم المالية لأطراف الترتيبات المشتركة

العمليات المشتركة

٢٠ على المشغل المشترك ان يعترف فيما يتعلق بحصته في العملية للمشتركة بـ :

- (أ) أصوله بما في ذلك نصيبه في الأصول المشتركة.
- (ب) التزاماته بما في ذلك تصحبه في هذه التزامات يتم تحملها مشتركاً.
- (ج) إيراداته من بيع تصحبه او حصته في ناتج العمليات المشتركة .
- (د) نصيبه في الإيرادات من بيع ناتج العمليات المشتركة .
- (هـ) مصروفاته بما في ذلك نصيبه في المصروفات التي تم تحملها بصورة مشتركة .

٢١- على الشغل المشترك أن يعالج محاسبا الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المرتبطة بحصته في العملية المشتركة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة على تلك الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.

٢٢- تحت الفقرات من "٢٤" إلى "٣٧" المعالجة المحاسبية للمعاملات مثل البيع والشراء أو القراء لأصول بين المنشأة والعملية المشتركة فنى هي شغل مشترك فيها.

٢٣- على للطرف المساهم في العملية المشتركة ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها ، أن يقوم أيضاً بالمعالجة المحاسبية لحصته في الترتيب طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٢" إذا كان لهذا الطرف حقوق على الأصول ونعقدات بالالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة. إما إذا كان للطرف المساهم في الترتيب ليس لديه سيطرة مشتركة على عملية مشتركة وليس لديه حقوق على الأصول ولا تعقدات بالالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة، فعليه أن يقوم بالمعالجة المحاسبية لحصته في العملية المشتركة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة على تلك الحصص.

المشروعات المشتركة

٢٤- على المنشأة صاحبة الحصة في مشروع المشترك أن تعترف بنصيبها في المشروع المشترك على أنه استثمار وأن تقوم بالمعالجة المحاسبية لهذا الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) ما لم تكن المنشأة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هي محددة في ذلك المعيار.

٢٥- يفوز للطرف المساهم في المشروع المشترك ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه بالمعالجة المحاسبية لحصته في الترتيب طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) ، ما لم يكن لديه نفوذ مؤثر على المشروع المشترك ففي هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) .

القوائم المالية المستقلة

٢٦- على الشغل المشترك لو صاحب الحصة في المشروع المشترك أن يعالج محاسبياً في قوائم المالية المستقلة حصته في :-

(أ) العملية المشتركة طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٢" .

(ب) المشروع المشترك طبقاً للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" .

٢٧- على المساهم في ترتيب مشترك ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة أن يعالج مجلسها

في قوانينه المطبقة كمشتركة حصته في :

(أ) الصلة المشتركة طبقاً للفقرة ١٠٣٠.

(ب) المشروع المشترك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ما لم يكن لدى المنشأة تلوذ

مؤثر على المشروع المشترك ففي تلك الحالة سوف يطبق الفقرة ١٠٠ من معيار

المحاسبة المصري رقم (١٢) .

ملحق (أ)

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه ، وهو يصف لتطبيقات على التفرات (من "١" الى "٢٢") وله نفس القوة التي للأجزاء الأخرى بمعيار المحاسبة المصري.

أ١- الأمثلة الواردة في هذا المرفق هي لسئلة لموقف افتراضية على الرغم من أن بعض أشكال تلك الأمثلة قد تكون موجودة في الحقيقة بنفس النمط (الشكل)، لذا فإن الشرائح والعروض لأشكال الحقيقة المعقدة قد تحتاج إلى إعادة تقييمها عند تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣).

الترتيبات المشتركة

الترتيب التعاقدى (الفقرة ٥٢)

أ٢- يمكن لثبات الترتيبات التعاقدية بعدد طرق، وغالباً وليس دائماً ما تكون الاتفاقيات التعاقدية واجبة التنفيذ في صيغة مكتوبة وعدة في صورة عقد أو نقاط تم مدققنها بين أطراف التعاقد، ويستطيع التطبيق القانوني أن يوجد اتفاقيات واجبة تنفيذاً إما بداته أو عن طريق إدراجه في عقود بين أطراف التعاقد.

أ٣- عندما يتم تكوين ترتيبات مشتركة من خلال كيان مستقل (راجع الفقرات من أ٦٩ إلى أ٢٣)، يكون الاتفاقى التعاقدى لم بعض مظاهره في بعض الحالات مدرج في النظام الأساسي أو اللائحة الداخلية للكيان المستقل.

أ٤- يحدد الاتفاقى التعاقدى الشروط التي من خلالها يكون الأطراف المشاركون في النشاط خاضعين للترتيب . وعادة ما يكون لترتيب التعاقدى مرتبط بالأمور مثل :

(أ) المرحى والاشمل وفتره الترتيب المشترك.

(ب) كيفية تعيين أعضاء سجلي الإدارة والتسيير والكيانات الحاكمة المختصة في الترتيب المشترك .

(ج) عملية اتخاذ القرار: الموضوعات التي تتطلب قرارات بين أطراف الترتيب، وحقوق التصويت لأطراف الترتيب والسفوى المطلوب لتعزم تلك الموضوعات. وتشمل عملية اتخاذ القرارات الواردة في الترتيب التعاقدى لسيطرة المشتركة للترتيب (راجع الفقرات من أ٢٥ إلى أ٢١).

(١) رأس الدق أو أية وسيلة أخرى مطاوعة من لماركة - لترتيب.

(٢) كيفية مشاركة أطراف الترتيب في الأصول والالتزامات والبركات والمصروفات المتعلقة بالترتيب المشترك.

السيطرة المشتركة (الفقرات من ٧ إلى ١٣)

أ٥- عند تفسير ما إذا كان للمنتج سيطرة مشتركة على الترتيب، فعلى المنشأة في بلدية من نظر ما إذا كان كل الأطراف أو مجموعة من الأطراف لهم سيطرة على هذا الترتيب. ويعرف معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٦) السيطرة والتي يجب أن تستخدم عند تحديد ما إذا كان كل الأطراف أو مجموعة من الأطراف يتعرضون أو لديهم حقوق في عوائد متغيرة من مشاركتهم في الترتيب، كما في لديهم لفترة على التأثير في تلك العوائد عن خلال تحكمهم في هذا الترتيب. وعندما يحدد بصورة مجمعة أن كل أطراف الاتفاقية أو مجموعة من الأطراف لديهم الفترة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بصورة كبيرة على العوائد من الترتيب (بمعنى الأنشطة ذات الصلة)، بمعنى هذا أن أطراف الترتيب يسيطرون عليه مجتمعي.

أ٦- عند التوصل إلى أن كل أطراف الاتفاقية أو مجموعة من الأطراف يتحكمون في الاتفاقية مجتمعين، فعلى المنشأة أن تقرر ما إذا كان لديها سيطرة مشتركة على الاتفاقية أم لا. ونوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف الذين يسيطرون على الترتيب، ويتطلب تقرر ما إذا كانت الترتيب مسيطر عليه سيطرة مشتركة من أطرافه أو مجموعة من أطرافه أو يسيطر عليه طرف من أطرافه بصورة مفرطة ممارسة الحكم الشخصي.

أ٧- في بعض الأحيان يؤدي عملية اتخاذ القرار المتفق عليها بواسطة أطراف الترتيب التعاقدية ضمناً إلى سيطرة مشتركة. على سبيل المثال يفترض أن هناك طرفان كبنا ترتيب وندي كل منهما ٥٠ بالمائة من حقوق التصويت وبعد لترتيب التعاقدية لادي بينهما نسبة ٥١% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات تتعلق بالأنشطة ذات الصلة.

في هذه الحالة فاعطراف الترتيب لديهم اتفاق ضمني بأن لهم سيطرة مشتركة على الترتيب لأن القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة لا يمكن أن تؤخذ بدون موافقة طرفي التعاقد.

أ٨- في بعض الظروف الأخرى يتطلب الترتيب التعاقدية حد أدنى من نسب حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة ذات الصلة. فعندما يمكن تحقيق الحد الأدنى المطلوب من نسب حقوق التصويت بأكثر من تركيبة واحدة من أطراف التعاقد فلا يكون هذا الترتيب

ترتيب مشترك ما لم يحدد الترتيب التعاقدى الأطراف (أو مجموعة الأطراف) المطلوب موافقتهم بصورة مصبغة لقرارات منظمة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

أمثلة تطبيقية

مثال (١)

بافتراض أن هناك ثلاثة أطراف لترتيب : (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت في الترتيب و (ب) لديه ٣٠% من حقوق التصويت في الترتيب و (ج) لديه ٢٠% من حقوق التصويت في الترتيب. ويحدد الترتيب التعاقدى بين (أ و ب و ج) أنه مطلوب على الأقل نسبة ٧٥% من حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة المرتبطة بالترتيب.

حتى إذا كان (أ) يستطيع بمفرده أن يبطّل أي قرار، فهو لا يستطيع أن يسيطر (يتحكم) في الترتيب لأنه يحتاج إلى موافقة (ب)، لأن شروط الترتيب التعاقدى تتطلب على الأقل ٧٥% من حقوق التصويت لاتخاذ قرار يتعلق بالأنشطة ذات الصلة وبالتالي لا يمكن اتّخاذ بها بدون موافقة كل من أ و ب.

مثال (٢)

بافتراض أن هناك ٣ أطراف للترتيب (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت للترتيب و (ب) و (ج) لدى كل منهما ٢٥% و ترتيب التعاقدى بين أ و ب و ج يحدد أنه مطلوب ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرار عن الأنشطة ذات الصلة للترتيب .

حتى إذا كان (أ) يستطيع أن يبطّل أي قرار، فإنه لا يستطيع أن يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج موافقة إما (ب) أو (ج)، في هذا المثال أ و ب و ج معتمدين لهم سيطرة على الاتفاقية، في حين أنه يوجد أكثر من مجموعة من الأطراف يستطيعون أن يتفكروا للوصول إلى ٧٥% من حقوق التصويت (إما أ و ب أو أ و ج).

في مثل هذا الموقف، ومن أجل أن يصبح الترتيب مشتركاً يحتاج الترتيب التعاقدى إلى تحديد التشكيلة من الأطراف التي قد تكون مطلوبة للموافقة الجماعية للقرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

مثال (٣)

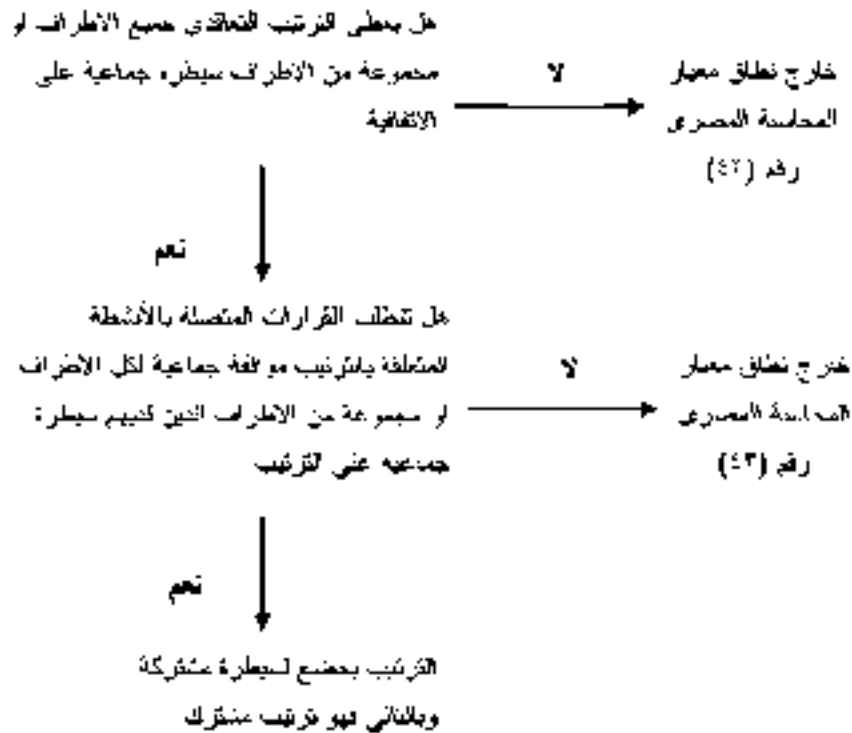
بافتراض أن ترتيب يضم أ و ب وكلا منهما لديه ٣٥% من حقوق التصويت في الترتيب والجزء الباقى

٣٠% موزع على أطراف عدة. وتتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة أغلبية حقوق التصويت، فيصبح أ و ب لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب فقط في حالة ما إذا كان الترتيب التعاقدى يحدد أن القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب تتطلب موافقة كلا من أ و ب.

أ٩- مطلب للموافقة بالإجماع يعنى أن أى طرف لديه سيطرة مشتركة على الترتيب يستطع أن يسمع أى أطراف أخرى أو مجموعة من الأطراف من اتخاذ قرارات منفردة (حاصلة بالأنشطة ذات صلة) بدون موافقتهم. وإذا كانت متطلبات الموافقة بالإجماع متصلة فقط بقرارات تعطى للطرف حقوق عملية وليست مرتبطة بنشطة ذات صلة في الترتيب، فهذا الطرف ليس له سيطرة مشتركة في الترتيب.

أ١٠- قد يتضمن الترتيب التعاقدى بنود تتعلق بقرارات للمجازعات مثل لتحكيم. هذه البنود قد تسمح بن اتخاذ القرارات في غياب الموافقة الجماعية من خلال الأطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة. ووجود مثل هذه البنود لا يمنع أن يكون الترتيب خاضعاً لسيطرة مشتركة وبالتالي من أن يكون ترتيباً مشتركاً.

تقييم السيطرة المشتركة



أ١١- عندما يكون الترتيب خارج نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) ، فتقوم المنشأة بالمعالجة المحاسبية لحصتها في الترتيب طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة مثل معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) .

أنواع الترتيبات المشتركة (الفقرات من ١٤٠ إلى ١٩٩)

أ١٢- تنشأ ترتيبات المشتركة لأغراض متعددة (على سبيل المثال كطريقة لاشتراك أطراف الترتيب في التكاليف والمخاطر أو كطريقة كي تمد الأطراف للدخول في تكنولوجيا جديدة أو أسواق جديدة) ويمكن أن تنشأ باستخدام هياكل ومشاكل قانونية مختلفة.

أ١٣- لا تتطلب بعض الترتيبات أن ينفذ النشاط موضوع الترتيب من خلال كيان مستقل ، في حين تتضمن بعض الترتيبات ضرورة إنشاء كيان مستقل.

أ١٤- يعتمد التصنيف المطلوب من خلال هذا المعيار للترتيبات المشتركة على حقوق والالتزامات الأطراف للترتيب الناشئة عنه في سياق النشاط المعنوي . وبصنف هذا المعيار الترتيبات على أنها إما عمليات مشتركة أو مشروعات مشتركة . عندما يكون لدى المنشأة حقوق تتعلق بالوصول ونعقدات تتعلق بالالتزامات المرتبطة بالترتيب فيكون للترتيب عملية مشتركة، وعندما يكون لدى المنشأة حقوق تتعلق بصافي لوصول الترتيب فيكون الترتيب مشروع مشترك. وتحدد فقرات من ١٦٠ إلى ١٦٣ "أ١٣" أسس للتقييم التي تقوم بها المنشأة لتحديد ما إذا كان لديها حصة في عملية مشتركة أو حصة في مشروع مشترك.

تصنيف الترتيبات للمشاركة

أ١٥- كما هو موضح في الفقرة أ١٤، يتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من أطراف الترتيب أن يقيموا حقوقهم والالتزامات الناشئة عن الترتيب ، وعلى المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما يلي عند قبلها بهذا التقييم :

(أ) هيكل ترتيب المشترك (راجع الفقرات من ١٦٠ إلى ١٦٣ في "أ١٣").

(ب) عندما يتم تكوين ترتيب مشترك من خلال كيان مستقل :

(١) الشكل القانوني للكيان المستقل (راجع الفقرات من ٢٢٠ إلى ٢٢٤).

(٢) شروط الترتيب التعاقدية (راجع الفقرات من ٢٢٥ إلى ٢٢٨).

(٣) الحقائق والظروف الأخرى ذات صلة (راجع الفقرات من ٢٢٩ إلى

٢٢٢).

مكونات الترتيبات المشتركة

الترتيبات المشتركة التي لا تعمل من خلال كيان مستقل

أ١٦- تكون الترتيبات المشتركة التي لا تعمل من خلال كيان مستقل عملية مشتركة.

وفي مثل هذه الحالات ينشئ الترتيب التعاقدى حقوق لأطراف لتعاقد مرتبطة بالأصول المرتبطة بالترتيب وتعمدات مرتبطة بالالتزامات المرتبطة بالترتيب وحقوق لأطراف لتعاقد مرتبطة بالإيرادات المقابلة لها وكذلك التعمدات المرتبطة بالمصروفات المقابلة لها.

أ١٧- غالباً ما يصف الترتيب التعاقدى طبيعة الأنشطة موضوع الترتيب وكيف ينشئ أطراف الترتيب تنفيذ تلك الأنشطة معاً، فعلى سبيل المثال قد يتفق أطراف الترتيب المشترك على تصنيع منتج معاً على أن يصيب كل طرف مسئول عن مبيعة محددة مستخدم فيها أصوله ويتحمل الترامته، ويمكن أيضاً للترتيب التعاقدى أن يحدد كيفية تقسيم الإيرادات والمصروفات المشتركة (العامة) بين أطراف الترتيب. وفي مثل هذه الحالات يعترف كل مشغل مشترك في قوائمته للمالية بالأصول والالتزامات المستخدمة للأغراض المحددة وينصيه في الإيرادات والمصروفات طبقاً للترتيب التعاقدى.

أ١٨- في بعض الحالات الأخرى ربما يتفق أطراف الترتيب المشترك على سبيل مماثل أن يشتركوا ويشملوا الأصل معاً، ففي هذه الحالة فالترتيب التعاقدى ينشئ حقوق لأطراف للترتيب في الأصل الذي يدار مشتركاً، وكيفية تقسيم المخرجات أو الإيرادات من الأصل وتكاليف التشغيل على أطراف الترتيب وبفهم كل مشغل مشترك بالمعالجة المحلية لنصيبه في الأصل المشترك ونصيبه المتفق عليه في الالتزامات ويعترف بنصيبه في المخرجات والإيرادات والمصروفات طبقاً للترتيب التعاقدى.

الترتيبات المشتركة التي تعمل من خلال كيان مستقل

أ١٩- الترتيب المشترك الذي يحتفظ فيه الأصول والالتزامات المرتبطة بالترتيب في كيان مستقل يمكن أن يكون إما مشروعاً مشتركاً أو عملية مشتركة.

أ٢٠- يعتمد تحديد ما إذا كان طرف الترتيب هو مشغل مشترك أو صاحب حصة في مشروع مشترك على حقوق طرف الترتيب في الأصول وتعمدته بالالتزامات المرتبطة بالترتيب والمحتفظ بها في كيان مستقل.

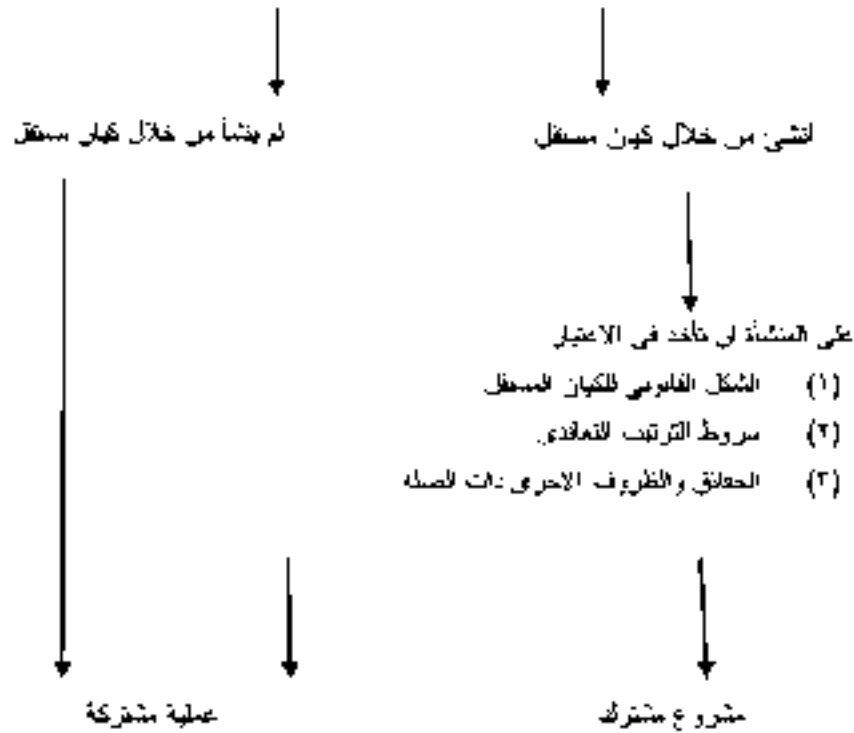
أ٢٦- كما هو منكور في الفقرة '١٥' فعندما يكون أطراف الترتيب قد قاموا بتكوين ترتيب مشترك في كيان مستقل، فإطراف الترتيب في حاجة الى تقدير ما إذا كان الشكل القانوني للكيان المستقل وشروط الترتيب التعاقدى - وعندما يكون ذلك ملائماً - أية حقوق او ظروف اخرى تعطى لهم :

(أ) حقوق على الأصول وتسهيلات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (فالترتيب عملية مشتركة).

أو (ب) حقوق على صافي أصول الترتيب (فالترتيب مشروع مشترك).

تصنيف الترتيبات المشتركة: تقييم حقوق وتعهدات الأطراف الناشئة عن الترتيب

شكل الترتيب المشترك



الشكل القانوني للكيان المستقل

أ٢٢- يعتبر الشكل القانوني للكيان المستقل ملائماً في تحديد نوع الترتيب المشترك، ويساعد الشكل القانوني في عملية التقييم لمعبرتي حقوق أطراف الترتيب في الأصول وتعهداتهم بالالتزامات المحتفظ بها في كيان مستقل، على سبيل المثال ما إذا كان لأطراف الترتيب حصص في أصول محتفظ بها في كيان مستقل وما إذا كان الأطراف مسؤولون عن اللزومات محتفظ بها في كيان مستقل.

أ٢٣- قد يقوم أطراف الترتيب على بسط المثال متغيباً ترتيب مشترك من خلال كيان مستقل ويكون شكله القانوني سبياً في أن يكون حقاً للترتيب المشترك (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحفوظ بها هي الكيان المستقل هي أصول والتزامات الكيان المستقل وليست أصول والتزامات أطراف الترتيب). في مثل هذه الحالة، فتقييم الحقوق والتعهدات لأطراف الترتيب عن طريق تشكيل القانوني للكيان المنفصل يشير إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك - على أي حال فإن قسروط المنطق عليها بين الأطراف في ترتيبه التعاقدى (راجع الفقرات أ٢٤ إلى أ٢٨) وعندما يكون ذلك علاناً الحقائق والظروف ذات الصلة (راجع الفقرات أ٢٩ إلى أ٣٣) يمكن أن تتجاوز تقييم الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب بموجب تشكيل القانوني للكيان المستقل.

أ٢٤- تقييم الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب عن طريق تشكيل القانوني للكيان المستقل يكون كافياً للوصول إلى أن الترتيب هو عملية مشتركة إذا كان أطراف الترتيب يتفقون فقط ترتيباً مشتركاً من خلال كيان مستقل لا يفصل شكله القانوني بين أطراف التعاقد والكيان المستقل (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحفوظ بها هي الكيان المستقل هي أصول والتزامات أطراف الترتيب).

تقييم شروط الترتيب المتعلق

أ٢٥- في كثير من الحالات تكون الحقوق والتعهدات المنطق عليها بين أطراف الترتيب متوافقة أو لا يوجد تعارض بينها وبين الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب بموجب تشكيل القانوني للكيان المستقل الذي كرس من خلال الترتيب.

أ٢٦- في حالات أخرى يستخدم أطراف الترتيب الترتيب المتعلقى لإلغاء أو تعديل الحقوق والتعهدات ذات الصلة بموجب تشكيل القانوني للكيان المستقل الذي قد كرس من خلاله الترتيب.

مثال تطبيقي

(مثال ٤)

بالفرض أن هنالك طرفان كوما ترتيب مشترك في شكل شركة وكل طرف لديه نسبة مباحة ٥٠% من حصص الملكية بالشركة. نستطيع الشركة فصل الشركة عن ملكها بسبب ذلك لأن الأصول والالتزامات المحفوظ بها في المسألة هي أصول والتزامات الشركة. في مثل هذه الحالة، فتقدير الحقوق والتعهدات ذات الصلة لأطراف الترتيب من خلال تشكيل القانوني للكيان المستقل يشير إلى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق على صافي أصول الترتيب. ومع هذا عندما يعدل أطراف الترتيب حصص الشركة عن خلال ترتيبهم التعاقدى بحيث يصبح لكل طرف حصة في أصول الشركة ويحصل التزامات طبقاً لنسب محددة. في هذه التغيرات التعاقدية في حصص الشركة يمكن أن تتم في أن يصبح الترتيب عملية مشتركة.

أ٢٧- للجنول التالي بقرار من الشروط العامة في الترتيبات التعاقبية للمعاملات المشتركة والشروط العامة في الترتيبات التعاقبية للمعاملات المشتركة. والأمانة في الشروط التعاقبية الواردة في الجنول التالي على سبيل المثال وليس الحصر.

تقييم شروط الترتيب التعاقبي

المشروع المشترك	العملية المشتركة
الترتيب التعاقبي يمنح أطراف الترتيب المشترك حقوق على أصول الترتيب (بمعنى أنه ليس مستحق ولا يكون لأطرافه حقوق على الأصول أو تعهدات يلتزم بها السريطة بالترتيب)	شروط الترتيب التعاقبي يمنح أطراف الترتيب حقوق على الأصول وتعهدات على الالتزامات السريطة بالترتيب
يحدد الترتيب التعاقبي بأن الأصول المقتاة أو التي تقتى لاحقاً عن طريق الترتيب المشترك هي أصول الترتيب - ولا يوجد لأطراف الترتيب فيه حقوق - (بمعنى أنه لا توجد حقوق ملكية) عليها	يحدد الترتيب التعاقبي أن أطراف الترتيب المشترك يتشاركون في كل الأنصبة (على سبيل المثال الملكية) في الأصول السريطة بالترتيب بنسب محددة (على سبيل المثال نسبة ملكية الأطراف في الترتيب أو نسبة الأنشطة الموزعة من خلال الترتيب الذي يعزى إليهم بصورة مباشرة)
يحدد الترتيب التعاقبي أن الترتيب المشترك مسؤول عن الديون والتعهدات الخاصة بالترتيب. يحدد الترتيب التعاقبي أن أطراف الترتيب المشترك مسؤولون من خلال الترتيب في حدود استثماراتهم في الترتيب أو تعهداتهم بأداء المساهمات غير المدددة أو رأس المال الإضافي المرتبط بالترتيب أو كليهما.	الترتيب التعاقبي يحدد أن أطراف الترتيب المشترك يتشاركون في كل الالتزامات والتعهدات والمسؤوليات بنسب محددة (على سبيل المثال نسبة ملكية الأطراف في الترتيب أو نسبة الأنشطة الموزعة من خلال الترتيب الذي يعزى إليهم بصورة مباشرة)
يحدد الترتيب التعاقبي أن الترتيب المشترك ليس لديهم الحق في الرجوع على أي طرف من أطراف الترتيب فيما يتعلق ديون أو تعهدات الترتيب	يحدد الاتفاق التعاقبي أن أطراف الترتيب المشترك مسؤولين عن المطالبات الناشئة من أطراف خارجية

يحدد الترتيب التفاضلي توزيع كل طرف من الأرباح أو الخسائر المرتبطة بالنسبة الترتيب.	يحدد الترتيب التفاضلي توزيع الإيرادات والمصروفات على أساس الأداء المرتبط بكل طرف من أطراف الترتيب المشترك. على سبيل المثال الترتيب التفاضلي قد يحدد أساس توزيع الإيرادات والمصروفات طبقاً لقرء كل طرف على استخدام سبلته في العملية المشتركة، ولكن قد تختلف عن حصص ملكيتهم في الترتيب المشترك. وفي حالات أخرى قد يتفق أطراف الترتيب على اقتسام الأرباح أو الخسائر المرتبطة بالترتيب على أساس نسبة محددة كملكيتهم في الترتيب. وهذا لا يمنع من أن يكون للترتيب عملية مشتركة إذا كان لدى أطراف الترتيب الحق في الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب.	الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر
يتطلب أحياناً من أطراف الترتيب المشترك أن يقدموا ضمانات لأطراف خارجية عن استلام ضمانات أو تقديم تمويل للترتيب المشترك مثلاً - فشرط هذه الضمانات أو التعهدات المضمنة من أطراف الترتيب لتوفيرها لا تحدد ذاتها بل الترتيب المشترك هو عملية مشتركة، فالضمانات التي تقدم ما إذا كان للترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك تحكم على ما إذا كان أطراف الترتيب لديهم تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (من أجل بعضها قد يقدم أو لا يقدم أطراف الترتيب ضماناً).	الضمانات	

أ٢٨- عندما يحدد الترتيب التعاقدى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق على الأصول وتعهدات متعلقة بالالتزامات المتعلقة بالترتيب فهم يعتبروا أطراف في عملية مشتركة ولا يحتاجون لأن يأخذوا في الاعتبار الحقائق والظروف الأخرى (الفقرات من أ٢٩ إلى أ٣٣) معرض تصنيف الترتيب للمشارك.

تقييم الحقائق والظروف الأخرى

أ٢٩- عندما لا تعدد شروط الترتيب التعاقدى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق على الأصول لم تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب قطي أطراف للترتيب أن يأخذوا في الاعتبار الحقائق والظروف الأخرى لتقييم ما إذا كان الترتيب عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

أ٣٠- قد يؤسس الترتيب للمشارك هي كيان مستقل بمنح شكله للقانوني فصل بين أطراف الترتيب ولكيان المستقل. وقد لا تحدد للشروط التعاقدية المتعلق عليها أن أطراف الترتيب لديهم حقوق على الأصول وتعهدات بالالتزامات ولذا فإن أحد الحقائق والظروف الأخرى في الاعتبار يمكن أن يؤدي إلى أن هذا الترتيب يتم تصنيفه كعمية مشتركة وستكون هذه هي الحالة عندما تغطي الحقائق والظروف الأخرى لأطراف الترتيب الحق في الأصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطة بذلك للترتيب.

أ٣١- عندما نصمم لنشطة للترتيب أساساً لتقديم مخرجات لأطراف الترتيب فهذا يشير إلى أن أطراف الترتيب لديهم الحق فحياً في جميع المصاع الاقتصادية بصورة كبيرة في حصول الترتيب ، وغالباً ما يؤكد أطراف هذه الترتيبات على حفيهم هي الوصول للمخرجات لنتيجة من الترتيب ببيع الترتيب من بيع هذه المخرجات لأطراف خارجية.

أ٣٢- ينتج عن مثل هذا الترتيب جوهرياً أن يتم مدد كافة للزامات هذا الترتيب عن طريق اندفاعات للعدية المستلمة عن أطراف الترتيب من خلال شروطهم للمخرجات. وعندما يكون أطراف الترتيب هم هي الحظيفة المصدر لوحيد للندفات الفنية التي تساهم في استمرار عمليات الترتيب، فإن هذا يشير إلى أن أطراف الترتيب لديهم تعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب.

مثال تطبيقي

مثال (٥)

باقتراض قيام طرفين بتكوين ترتيباً مشتركاً في شركة مساهمة (ممنشأة ج) وتلقى يمتلك فيها كل طرف ٥٠% من حصص الملكية، ولعرض من هذا الترتيب هو تصنيع مهمات (مواد) مطلوبة لأطراف الترتيب أنفسهم لمبيعاتهم الصناعية، فالترتيب يؤكد أن الأطراف يشغلون للوحدة التي تنتج مواد محددة الكمية والجودة لأطراف الترتيب.

يشير الشكل القانوني للممنشأة (ج) والذي يؤدي الأنشطة أساساً من خلاله على أن الأصول والالتزامات لمحتفظ بها في الممنشأة (ج) هي أصول والتزامات الممنشأة (ج)، والترتيب التعاقدية بين أطراف الترتيب لا ينص على حق الأطراف في الأصول أو تعهد بالتزامات في الممنشأة (ج). وبالتالي فإن شكل القانوني للممنشأة (ج) وشروط الترتيب التعاقدية يشير إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك.

ومع هذا على أطراف التعاد أن يأخذوا في اعتبارهم الأوجه التالية في الترتيب:

- وافق الأطراف على شراء كل المخرجات المنتجة بواسطة الممنشأة (ج) بنسبة ٥٠%: ٥٠% والممنشأة (ج) لا تستطيع بيع أية مخرجات إلى أطراف خارجية، فالمعروف على ذلك من طرفي الترتيب، ولأن الغرض من الترتيب هو لمداد طرفي الترتيب بالمخرجات التي يطلبونها، فالمبيعات لطرف ثالث تعتبر غير مألوفة وغير هامة (مؤثرة).

- سعر المخرجات المبيعة لطرفي الترتيب وضع بواسطة طرفي الترتيب في المستوى الذي يصمم ليعكس تكاليف الإنتاج والمصروفات الإدارية التي تحمّلها الممنشأة (ج). هذا الأساس من نموذج التشغيل يفيد أن الترتيب سوف يشغل على أساس تحقيق نقطة التعادل.

من خلال التحقق، علاوة، فالحقوق والظروف التالية تعد علاقة بـ:

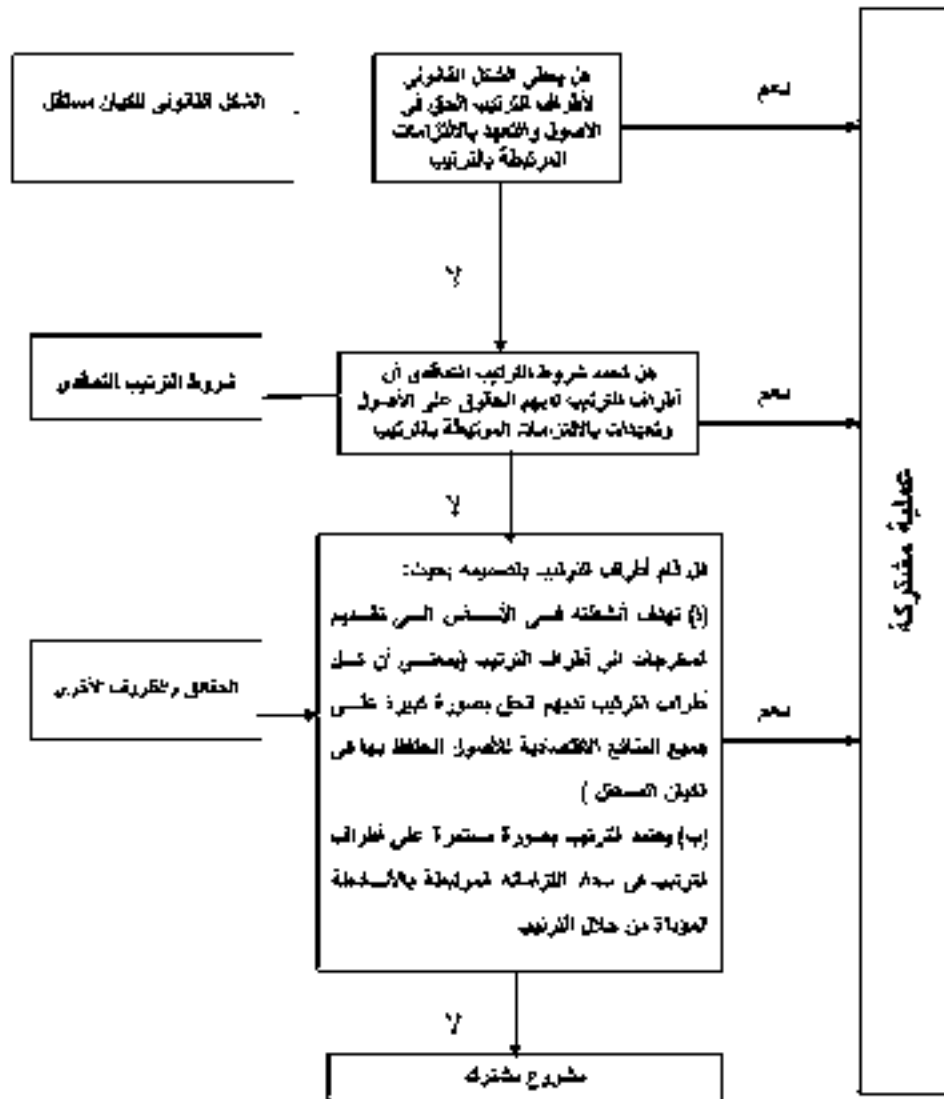
- تعهد طرفي الترتيب بشراء كل المخرجات المنتجة بواسطة الممنشأة (ج) بحسب اعتماد تام للممنشأة (ج) على طرفي الترتيب لتوليد تدفقات نقدية ولتلك، وطرفي الترتيب لديهم تعهد بتمويل سداد الالتزامات للممنشأة (ج).
- حقيقة أن طرفي الترتيب لديهم الحق في كل المخرجات المنتجة بواسطة الممنشأة (ج) يعني أن طرفي الترتيب مستهلكين للمنافع الاقتصادية ولذلك فهم لديهم الحق على جميع المنافع الاقتصادية لأصول الممنشأة (ج).

تشير تلك التحقق والظروف إلى أن الترتيب هو عملية مشتركة. ولا ينبغي الاستنتاج بتصنيف الترتيب للمشارك في تلك الظروف إذا قاد طرفي الترتيب بدلاً من استخدام نصيبهم في المخرجات في عمليات لتصنيع التالية، أن يقوموا ببيع انصبتهم في المخرجات لأطراف خارجية.

إذا غير طرفي ترتيب شروط الترتيب التعاقدى لكون الترتيب للمق في بيع مخرجاته لأطراف خارجية مما ينتج عنه أن نتحصل المنشأة (ج) مخاطر الطلب والمخزون والإنتاج. هي ظل ذلك فتصور هذا التغير في الحقائق وظروف قد يشير إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك.

أ٣٣- تعكس خريطة التدفق التالية تقييمات منشأة ما لاحقاً لتصنيف الترتيب عندما ينشئ الترتيب للمشترك كيان مستقل.

تصنيف الترتيب المشترك الذي يتشأ من خلال كيان مستقل



القوائم المطلوبة لأطراف الترتيب المشترك (الفقرة ٢٢٢)

المعالجة المحاسبية لمبيعات أو مساهمات الأصول في العملية المشتركة

أ٢٤ - عندما تدخل منشأة في معاملة مع عصابة مشتركة هي منفعل مشترك فيها ، مثل بيع أو تفيم أصول وتقوم بإداء المعاملة مع أطراف لحرى بالعملية المشتركة ، في مثل هذه الحالة على المشتغل المشترك أن يعترف بالأرباح والخسائر الناشئة من تلك المعاملة فقط في حدود نصيبه أطراف الترتيب الأخرى في العملية المشتركة.

أ٢٥ - عندما توفر تلك المعاملات دليل على انخفاض صافي القيمة البقية للأصول التي تباع أو يساهد بها في العملية المشتركة أو خسائر اضمحلال لتلك الأصول، يتم الاعتراف بها بالكامل بواسطة المنفل المشترك.

المعالجة المحاسبية لشراء أصول من عملية مشتركة

أ٢٦ - عندما تدخل منشأة في معاملة مع عملية مشتركة والتي يكون المنشأة فيها مشغل مشترك. فلن يقود الانشأ بالأعراف تنصيبها في الأرباح والخسائر من شراء هذه الأصول حتى يتم اعادة بيع تلك الأصول لأطراف خارجي.

أ٢٧ - عندما تشير تلك المعاملات الى وجود دليل على انخفاض صافي القيمة لبيعية للأصول التي سيتم شراؤها لو خسائر اضمحلال لتلك الأصول فعلى المشتغل المشترك أن يعترف بنصيبه في تلك الخسائر.

ملحق (ب)

الفترة الانتقالية وسحب معايير المحاسبة العصرية الأخرى

يرافق هذا الملحق مجال المحاسبة المصري رقم (٤٣) ويحتبر جزءاً لا يتجزأ منه وله نفس القوة كباقي أجزاء المعيار.

المرحلة الانتقالية

١- ما الإشارة إلى متطلبات الفترة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسة المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والاختلافات" ، معتمداً يطبق هذا المعيار لأول مرة تحتاج المنشأة فقط إلى عرض المعلومات للكمية المطلوبة في الفترة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) في الفترة السنوية السابقة مباشرة للفترة السنوية الأولى لتطبيق (معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)) (الفترة المائة السابقة مباشرة). وقد تعرض المنشأة هذه المعلومات في الفترة الحالية لو في أرقام للمقارنة لأقدم الفترات السابقة ولكنها غير مطلوبة بذلك.

المرحلة الانتقالية بين طريقة التجميع التام وطريقة حقوق الملكية

ب- عند التحول من التجميع التام إلى طريقة حقوق الملكية ، على المنشأة ان تعترف باستثماراتها في المشروع المشترك في بداية الفترة السابقة على التغيير . سيتم قياس القيمة المبنية طبقاً لمجموع (إجمالي) الهد التجمعية الكلية للأصول والالتزامات والتي قد سبق للمنشأة تجميعهم طبقاً لطريقة التجميع التام ، بما في ذلك أية شهرة تالفة من الإقتاء. إذا كانت الشهرة سابقاً مرتبطة بوحدة مودة للتد أكبر من الشهرة أو مجموعة من الوحدات المولدة للتدفق ، فعلى المنشأة ان توزع الشهرة للمشروع المشترك على أساس القيم التفرعية المرتبطة بالمشروع المشترك ، الوحدة المودة لتدفق أو مجموعة الوحدات المودة للتدفق التي كانت مرتبطة بها.

ب-٣. يتظر لرصيد الإحتياكي للاستثمار المحدد طبقاً للفترة ب-٢ على أنه تكلفة استثمار عند الاعتراف الأولي ، على المنشأة ان تطبق الفترات من "٤٠" إلى "٤٣" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) للرصيد الافتراضي للاستثمار لتغيير ما إذا كان هناك استثمار بالاستثمار ، لتعترف بأنه خسارة استثمار استثمار لتغيير ما إذا كان هناك استثمار بالاستثمار مباشرة. ان الاقتداء الحاصر بالاعتراف الأولي الولد بالفقرتين "٦٥" و "٦٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) مترافق التحول لا تطبق عندما تعترف المنشأة بالاستثمار في المشروع المشترك نتيجة تطبيق المتطلبات الانتقالية للمشروع.ات للمشركة التي قد سبق تجميعها بطريقة لتجميع التام.

- ب. إذا نشأ عن القيمة الإحصائية للأصول والالتزامات التي يحق تخصيصهم بطريقة التجميع الفني قيمة سالبة لصافي الأصول فعلى المنشأة أن تقدم ما إذا كان لديها التزامات قانونية أو حكمية مرتبطة بالقيمة السالبة لصافي الأصول فذا كفي الأمر كذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالالتزام أسفل. وإذا توصلت المنشأة أنه ليس لديها التزامات قانونية أو حكمية فلا تعترف بالالتزام أسفل. ما سكت. الأرباح المرحلة في بداية الفترة السابقة مباشرة. وعلى المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة مع اجمالي تصنيفها في الضمان الغير معترف بها في مشروعها المشتركة في بداية الفترة السابقة مباشرة وفي تاريخ أول تطبيق لهذا المعيار.
- ج. على المنشأة أن تفصح عن تحليل الأصول والالتزامات التي قد جمعت في رصد استثمار واحد في بداية الفترة السابقة مباشرة. هذا الإفصاح سيعد بصورة احتمالية لجميع المشروعات المشتركة عند تطبيق المنشأة متطلبات المرحلة الانتقالية المشار إليها في الفقرات من ٢ إلى ٦.
- د. بعد الاعتراف الأولي فعلى المنشأة أن تعلق محاسباً الاستثمار في المشروع المشترك بطريقة حقوق الملكية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) .
- المرحلة الانتقالية للصيغ المشتركة من تطبيق المعالجة المحاسبية لطريقة حقوق الملكية إلى طريقة المعالجة المحاسبية للأصول والالتزامات
- ب. عند التحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات فيما يتعلق بخصصة المنشأة في العينة المشتركة ، فعلى المنشأة في بداية الفترة السابقة مباشرة أن تتبناها الاستثمار الذي تم معالجته محاسبياً بطريقة حقوق الملكية ولية بنود أخرى مثال جزء من صافي هذا الاستثمار في الترتيب طبقاً للفترة ٢٨٠٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) وتعترف بتصنيفها في كل من الأصول والالتزامات المتعلقة بتصنيفها (خصمها) في العملية المشتركة بعد في ذلك الشرة التي قد تكون شكلت جزء من القيمة الدفترية لهذا الاستثمار.
- ب. على المنشأة أن تحت تصنيفها (خصمها) في الأصول والالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة على أساس الحقوق والالتزامات بنسب محددة طبقاً للترتيب التعاقدى ونسب المنشأة القيمة الدفترية الأولية للأصول والالتزامات من طريقة تحريفيها (فصلها) من القيمة الدفترية للاستثمار في بداية الفترة السابقة مباشرة على أساس المعلومات المستخدمة بواسطة المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

ب.٩. أية فروق ناشئة عن الاستثمار السابق معالجته محاسبيا باستخدام طريقة حقوق الملكية مع أية بنود أخرى كوقت جزء من صافي استثمار المنشآت في الترتيب طبقاً لما هو وارد بالفقرة (٣٨) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) وصحى قيمة الأصول والالتزامات بما في ذلك أية شهرة معترف بها يتم :

(أ) مقفلة بين أية شهرة مرفقة بالاستثمار بقيمة فروق متبقية تم تعديل الأرباح المرحلة بها في بداية الفترة السابقة المباشرة، إذا كل صافي قيمة الأصول والالتزامات بما في ذلك الشهرة المعترف بها أكبر من الاستثمار المستبعد بما في ذلك (أية بنود أخرى شكلت جزء من صافي استثمار المنشأة).

(ب) تعديل الأرباح المرحلة في بداية الفترة السابقة مباشرة إذا كل صافي قيمة الأصول والالتزامات المعترف بها بما في ذلك الشهرة أقل من الاستثمار المستبعد بما في ذلك (أية بنود أخرى شكلت جزء من صافي استثمار المنشأة).

ب.١٠. تغير الشركة من المعالجة المحاسبية بطريقة حقوق الملكية إلى تعديلية عن الأصول والالتزامات بحيث نسوية بين الاستثمار المستبعد والأصول والالتزامات المعترف بها مع أية فروق متبقية معده في مفعول الأرباح المرحلة في بداية الفترة السابقة مباشرة.

ب.١١. لا يطبق الاستثناء الخاص بالاعتراف المبدئي في الفقرتين ٦٥ و ٢٤ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) عندما تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصول والالتزامات المرتبطة بحصتها في عملية مشتركة.

الأحكام الانتقالية الخاصة بالقوائم المالية المستقلة للمنشأة

ب.١٢. ضاعاً للفترة ٢٠١٠ من معيار المحاسبة المصري رقم (٦٢) على المنشأة التي سبق أن قامت بالمعالجة المحاسبية لحصتها في عمارة المشتركة في ملاحظاتها المالية السابقة كاستثمار بالنكافة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ل :

(أ) أن تبعد الاستثمار وتعترف بالأصول والالتزامات المتعلقة بحصتها في العملية المشتركة بالغرم المحددة طبقاً للفقرات من ب ٢٧ إلى ب ٢٩.

(ب) ضمن نسوية بين الاستثمار المستبعد والأصول والالتزامات المعترف بها مع أية فروق سعة باقية في الأرباح المرحلة في بداية الفترة السابقة مباشرة .

ب.١٣. لا يطبق الاستثناء الخاص بالاعتراف المبدئي الوارد بالفقرات ٦٥ و ٢٤ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) عندما تعترف المنشأة بالأصول والالتزامات المرتبطة بحصتها في العملية المشتركة بقرائها المالية السطحة نتيجة تطبيق المتطلبات الانتقالية بالعملية المشتركة المشار إليها في الفقرة ب ١٢.

الإشارة إلى (الفترة السابقة مباشرة)

ب ١٢ أ - بالإشارة إلى ما هو وارد عن (الفترة السابقة مباشرة) في فقرات من ب ٦ في "ب ١٢"، فالمنشأة قد تقوم بعرض معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة معروضة، ولكنها غير مطابقة للقيام بذلك. إذا قامت المنشأة باعداد معلومات مقارنة معدلة للفترات المبكرة فكل الإشارات إلى (الفترات السابقة مباشرة) في الفقرات من ب ٦ إلى ب ١٢ سيتم قرائتها على أنها تعديلات سابقة للفترة المقارنة المعروضة.

ب ١٣ ب - إذا قامت منشأة بعرض معلومات مقارنه غير معدلة لأية فترات سابقة، فعليها أن تحدد بوضوح أن المعلومات لم يتم تعديلها وتقرر أنها قد أعدت على أساس مختلف وبشرح هذا الأساس.

ب-١٤. ملحق.

معايير المحاسبة المصرية

ب-١٥. هذا المعيار الخم سيجار المحاسبة المصرية رقم (٢٧) يخصر الملكية في المشروعات المشتركة.

ملحق (ج)

الأمثلة الإيضاحية

ترافق هذه الأمثلة معجز المحاسبة المصري رقم (٤٣) ولكنها لا تعكس جزءاً منه وهي تشرحه ولكن غير مقصود منها توفير دليل تفسيري للمعيار.

جـ١. هذه الأمثلة هي حالات افتراضية توضح الأحكام المسحوبة التي قد تستخدم عند تطبيق هذا المعيار في مواقف مختلفة، وعلى الرغم من أن بعض الأمثلة قد تكون ولادة في النماذج الواقعية لتفعية، فإن كل الحقائق وظروف ذات الصلة بنموذج حقيقي معين قد تحتاج أن تقيم عند تطبيق هذا المعيار.

مثال ١ - خدمات الاتشاء

جـ٢. أ و ب (الأطراف) هما شركتان أنشطتهما هي اعداد أو تقديم العديد من أنواع خدمات الاتشاء العلمية والخصم، وقد وضع الإثنان ترتيباً تعلقياً ليعملاً معاً بفرض لتجار عقد مع الحكومة بتصميم وإنشاء طريق بين مدينتين، والترتيب التعاقدى يحدد نسبة مشاركة (أ و ب) ونسبة سيطرة مشتركة على الترتيب الخاص بتسليم الطريق.

جـ٣. كون أطراف الترتيب كيان منفصل (المنشأة ب) التي يتم من خلالها تنفيذ الترتيب، وتدخل المنشأة (ب) للعقد مع الحكومة نيابة عن (أ و ب). بالإضافة إلى ذلك يحتفظ بالأسول والإلتزامات المرتبطة بالترتيب في المنشأة (ب) والملح الرئيس. للشكل القانوني للمنشأة (ب) هو أن أطراف الترتيب وليس المنشأة (ب) هما اللذان ليهما الحق في الأسول والتعهد بالإلتزامات الخاصة بالمنشأة.

جـ٤. إضافة إلى ذلك فالترتيب التعاقدى بين (أ و ب) يوجد ما يلي:-

(أ) جميع الحقوق على الأسول اللازمة لتدبير الترتيب مضممة بين الأطراف على أساس نسبة مساهمتها في الترتيب.

(ب) الأطراف لديهم مسؤولية متعددة ومشتركة (تضامنية) لجميع تعهدات للتسويق وللتعهدات المالية المرتبطة بأنشطة الترتيب على أساس نسبة مساهمتها في الترتيب.

(ج) يتم تقسيم الأرباح والصنوبر الناتجة عن أنشطة الترتيب بين (أ و ب) على أساس نسبة مساهمتهما في الترتيب.

جـ ٥. بغرض التنسيق والإشراف على الأنشطة، يقوم (أ و ب) بتعيين مشغل مسيحي موظف لدى طرف من طرفي الترتيب وبعد فترة محددة من الزمن يتكفل دور المشغل إلى موظف لدى الطرف الآخر من طرفي الترتيب، تُنفق (أ و ب) على أن الأنشطة ستنفذ بواسطة موظفي المشغل على نفس (لا أرباح ولا خسائر).
جـ ٦. طبقاً للشروط المحددة بالعقد مع الحكومة تقوم المنشأة (س) بمصدر فواتير خدمات الإنشاء إلى الحكومة نيابة عن الأطراف

التعليق

جـ ٧. يتم تنفيذ ترتيب المشترك من خلال كيان مستقل لا يمنح شكلها القانوني فصل بين أطراف الترتيب والكيان المستقل في الأصول والالتزامات المحفوظ بها في الكيان المستقل في أصول والالتزامات طرفي الترتيب) - سرى هذا من خلال شروط متفق عليها بين أطراف الترتيب والذي ينص على أن (أ و ب) لديهم الحق في الأصول والتعهد بالالتزامات في أنشطة بالترتيب في تنفذ من خلال الكيان المستقل (س). لذا يعتبر الترتيب المشترك عملية مشتركة.

جـ ٨. يعترف كل من (أ و ب) في قوائمهم المالية بنصيبه في الأصول (مثل الأصول الثابتة والعمالة) ونصيبه في أية للترافعات نشئة عن ترتيب مثل (الحسابات الدفينة لأطراف خارجية) على أساس نصيب مساهمتهم المتفق عليها. وكذا يعترف كل منهما بنصيبه في الإيرادات والمصروفات الدفينة من خدمات الإنشاء المقدمة للحكومة خلال المنشأة (ي).

مثال ٢ - مركز تصوف يتم تشغيله بمشاركة

جـ ٩. شركتان للاستثمار العقاري (الأطراف) أسسا كياناً مستقلاً (المنشأة ص) بغرض شراء وتشغيل مركز تصوف. يشير الترتيب المتفق بين أطراف الترتيب ببطرة مشاركة على الأنشطة التي تؤدي في المنشأة (ص). والعلم الرئيسي للمشاكل القانوني للمنشأة (ص) لها فقط التي لها الحق في الأصول أو التمتع بالالتزامات المرتبطة بالترتيب وليس لأي طرف من طرفي التعاقد. وتتضمن تلك الأنشطة لجعل متجر للنجونة وأدلة أماكن لخطار السيارات وصيانة المركز ومعداته مثل المعاهد، بالإضافة إلى بناء مجمع وقاعدة للعملاء للمركز ككل.

ج-١٠. تشمل شروط الترتيب التعاقدى على ما يلى:

(أ) تمتك المنشأة (ص) مركز التسوق - ولا يعد الترتيب التعاقدى أن أطراف الترتيب

لديهم حقوق فى مركز التسوق.

(ب) أطراف الترتيب غير ملزمين بالوفاء بديون أو التزامات أو تعهدات للمنشأة (ص)

ولذا أصبحت المنشأة (ص) غير قادرة على سداد ديونها أو أية التزامات أخرى أو

الوفاء بتعهداتها لأطراف خارجية، فإن يلتزم كل طرف سيكون فى حدود القيمة

غير الممددة من مساهمته فى رأس المال.

(ج) لدى الأطراف الحق فى بيع أو رهن حصصهم فى المنشأة (ص).

(د) يستلم كل طرف حصة فى النخل فائض عن تشغيل التسوق (لدى يتمثل فى قيمة

الاجار مخصصاً منه تكاليف التشغيل) طبقاً لتصويبه فى المنشأة (ص).

التعليق

ج-١١. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل شكله القانونى بحث الكيان

المستق صاحب الحق فى الترتيب (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحفوظ بها فى

الكيان المستق هى أصول والالتزامات هذا الكيان وليست أصول والالتزامات طرفاً

الترتيب). بالإضافة الى ذلك فإن شروط الترتيب التعاقدى لا تحدد أن أطراف

الترتيب لديهم الحق فى الأصول، والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب، بدلاً من

ذلك فإن شروط الترتيب التعاقدى تقرر أن أطراف الترتيب لديهم حق فى صافى

أصول المنشأة (ص).

ج-١٢. على أساس الوصف أعلاه فلا يوجد خلاف أو ظروف أخرى تشير إلى أن أطراف

الترتيب لديهم حقوق جوهرية على فئمة الاقتصالية للأصول المرتبطة بالترتيب

أو أن الأطراف عليهم تعهدات بالوفاء بالالتزامات المرتبطة بالترتيب، لذا يعتبر

الترتيب المشترك مشروع مشترك.

ج-١٣. يعترف أطراف حقوقهم فى صافى أصول المنشأة (ص) كاستثمار ويتم معالجته

معاملياً باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٣ - تصنيع وتوزيع مشترك لمنتج

جـ ١٤. ومنحت شركتان (أ و ب) - للطرفان - اتفاقاً استراتيجياً وتشغيلياً (اتفاق إطار عام) وطبقاً لما ملقا عليه فنهما سوف يقومان بتصنيع وتوزيع منتج (المنتج ط) في أسواق متنوعة ومختلفة.

جـ ١٥. اتفق الطرفان على تصنيع وتوزيع الأنشطة عن طريق وضع ترتيب مشترك يتصف بما يلي:

(أ) **نشاط التصنيع** : وافق الطرفان على تنفيذ النشاط الصناعي من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التصنيع). وقد أخذ ترتيب التصنيع شكل كيان منفصل (المنشأة م) التي بموجب شكلها القانوني تعتبر هي صاحبة الحق (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحفوظ بها لدى المنشأة (م) هي أصول والتزامات المنشأة (م) وليست أصول والتزامات أطراف الترتيب)، طبقاً لترتيب الإطار العدا قد قد الزا، الأطراف أنفسهم بشراء جميع انتاج المنتج (ط) المصنع بموجب ترتيب التصنيع طبقاً لخصص ملكيتهم في المنشأة (م) ولاحقاً سيبيع طرفا للترتيب المنتج (ط) لترتيب آخر يخضع لميطرة مشتركة من طرفي الترتيب أنفسهم وقتي قد كوت خصصاً لتوزيع المنتج (ط) كما هو مذكور فيما يلي. لا يحدد أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب المتألفى بين (أ و ب) المرتبط بنشاط التصنيع أن الأطراف لنبهما الحق في الأصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطة بنشاط التصنيع.

(ب) **نشاط التوزيع**: وافق الطرفان على تنفيذ نشاط التوزيع من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التوزيع). وقد نظم الأطراف ترتيب توزيع في كيان منفصل (المنشأة د) والذي بموجب شكلها القانوني تعتبر هي صاحبة الحق (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحفوظ بها لدى المنشأة (د) هي أصول والتزامات المنشأة (د) وليست أصول والتزامات الأطراف)، طبقاً لإتفاقية الإطار العام، فإن ترتيب التوزيع يطلب لاحتياجاته من المنتج (ط) من الأطراف طبقاً للاحتياجات في الأسواق المختلفة والتي يقوم فيها ترتيب التوزيع ببيع المنتج. لا يتعامل أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب المتألفى بين (أ و ب) مع نشاط التوزيع بل أن نظرفى ترتيب الحق في الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بنشاط التوزيع

ج١٦. بالإضافة إلى ذلك قبلت الإطراف العلم وضعت ما يلي:

- (أ) سيقوم ترتيب التصنيع بإنتاج المنتج (ط) للوفاء بمتطلبات المنتج (ط) التي يحددها ترتيب التوزيع على الأطراف.
- (ب) الشروط التجارية المرتبطة ببيع المنتج (ط) عن طريق ترتيب التصنيع لطرفي الترتيب. وسيقوم ترتيب التصنيع ببيع المنتج (ط) للأطراف بسعر متفق عليه بين (أ و ب) والذي سيعطى كلفة تكاليف الإنتاج المتكبده. وبالتالي سيجتمع الأطراف المنتج لترتيب التوزيع بسعر متفق عليه بين (أ و ب).
- (ج) أي عجز في التغطية قد يتم ملئه لترتيب التصنيع سيتم تمويله بواسطة الأطراف طبقاً لحصص ملكيتهم في المنشأة (م).

التحليل

ج١٧. تصح إفاقية الإطار العام الشروط التي من خلالها يقوم الطرفان (أ و ب) بتصنيع وتوزيع المنتج (ط). وتلك الأنشطة تؤدي من خلال ترتيبات مشتركة عرضها إما تصنيع أو توزيع المنتج (ط).

ج١٨. ينفذ الأطراف ترتيب التصنيع من خلال المنشأة (م) التي يمنح شكلها القانوني الفصل بين طرفي الترتيب وبين المنشأة. بالإضافة إلى ذلك فلا تخالفية الإطار العام أو للترتيب للعقدي المرتبط بشروط التصنيع لظهور أن طرفي الترتيب لهما حق على أصول لو تعهد بالتزامات مرتبطة بنشاط التصنيع. وعلى أية حال فالتزاماتهما تأخذ الحقائق والظروف التالية في الاعتبار فقد توصل طرفي الترتيب إلى أن ترتيب التصنيع هو عملية مشتركة:

(أ) ألزام الأطراف أنفسهم بشراء كل الإنتاج من المنتج (ط) المصنوع بواسطة ترتيب التصنيع. وبالتالي فكل (أ و ب) فعلياً الحقوق في المنافع الاقتصادية من أصول ترتيب التصنيع.

(ب) يصنع ترتيب التصنيع المنتج (ط) للوفاء بالاحتياجات الكمية والحدود لطرفي الترتيب بحيث يستطيعوا الوفاء بالطلب على المنتج (ط) في ترتيب التوزيع. لذا فإن ترتيب التصنيع يعهد فقط على الأطراف في توكيد تنفيذات تقنية والبرام مرفق الترتيب بتقييم التمويل عندما تتحمل ترتيب التصنيع عجز نقدى. إنما يشير إلى أن طرفي الترتيب متعهدون بالالتزامات الخاصة بترتيب التصنيع لأن تلك الالتزامات مشسوة من خلال شراء طرفي الترتيب للمنتج (ط) أو عن طريق التحويل المباشر من الأطراف.

ج١٩. يقوم الأطراف بتنفيذ ترتيب التوزيع من خلال المنشأة (د) والتي يمنح شكلها القانوني الفصل بين المنشأة وطرفي الترتيب. بالإضافة إلى ذلك فلا يعهد أي من

إتفاقية الإطار لعام أو الترتيب التعاقدى المرتبط بشط للتوزيع لى الأطراف لنبهما الحق فى الأصول ولتعهد بالالتزامات المرتبطة بشط التوزيع.

جـ ٢٠. لا توجد حقوق أو ظروف أخرى تحدد لى الأطراف لنبهما الحق فى المنافع الاقتصادية من الأصول لو تعهد بالالتزامات المرتبطة بالتوزيع، لذا يعتبر ترتيب التوزيع مشروعاً مشتركاً .

جـ ٢١. يعترف كل من (أ و ب) فى فوائده المالية بمصيبه فى الأصول (على سبيل المثال الأصول للتينة والتضحية) ونصيبه فى لبة لالتزامات (على سبيل المثال الحسابات للذاتة لأطراف خارجية) عطفاً لنسب وحصص ملكيتهم فى المنشأة (د). ويعترف كل من الطرفين بنصيبه من للمصروفات للتينة من تصنيع المنتج (ط) المحملة بواسطة ترتيب التصنيع وأنصبتهما فى الأير لالت المرتبطة ببيع المنتج (ط) لترتيب للتوزيع.

جـ ٢٢. يعترف كل من الطرفين بحقوقهم فى صافي أصول ترتيب لتوزيع كاستثمار ونعم للمعاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية .

فرض آخر

جـ ٢٣. بافتراض أن الطرفين قد اتفقا على أن ترتيب التصنيع للمشار إليه أعلاه ليس مستولاً فقط عن تصنيع المنتج (ط) بل أيضاً عن توزيعه لعملاء خارجيين.

جـ ٢٤. اتفق الطرفين أبعاً على عمل ترتيب توزيع مثل ذلك المذكور أعلاه لتوزيع المنتج (ط) حصرياً للمساعدة فى توسيع مساحة التوزيع للمنتج (ط) بالإضافة لى الأسواق المحددة.

جـ ٢٥. يتبع ترتيب التصنيع بضا لمنتج (ط) مباشرة فى ترتيب للتوزيع ولا توجد نسبة معينة للإنتاج يلتزم ترتيب للتوزيع مشروطه أو حمزه من ترتيب التصنيع .

التحليل

جـ ٢٦. لم يحدث الافتراض الجديد تأثيراً على فشكل القانونى لتكبان المنفصل لى من خلاله يتم تنفيذ ترتيب التصنيع أو على الشروط التعاقدية المرتبطة بحقوق طرفى الترتيب فى الأصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطة بترتيب التصنيع . فى حين لى نسبت فى أن يصح ترتيب التصنيع ترتيب ممول ذلقاً لأنه صحيح قادراً

على أن يتاجر بذاته وبوزع المنتج (ط) لعملاء خارجيين وبالتالي يتحمل مخاطر الطلب والمخزون والائتمان. وحتى إذا كان من الممكن أيضاً أن يبيع ترتيب التصنيع المنتج (ط) لترتيب التوزيع ففي هذا التصور لا يكون ترتيب التصنيع معتمد على طرفي الترتيب المستطيع للقيام بداء انشطته بصورة مستمرة. ففي هذه الحالة يعتبر ترتيب التصنيع مشروعاً مشتركاً.

ج٢٧. الأقر اضي للحدث لم يحدث تأثيراً على تصنيف ترتيب التوزيع كمشروع مشترك ج٢٨. سجل طرفي الترتيب حقوقهم في صافي اصول ترتيب التصنيع وحقوقهم في صافي اصول ترتيب التوزيع كاستثمارات ويتم المعالجة عنهم باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٤ - بنك مدور بصورة مشتركة

ج٢٩. اتفق البنكان أ و ب (الطرفين) على ضم مساهمتهما واستثمارتهما للبنكة وإدارة الأصول ونشطة الخدمات عن طريق تكوين كيان مستقل (البنك ج). بأمل كلا الطرفين في أن يفندهم ترتيب بطرق مختلفة، يعتقد البنك (أ) في الاتفاقية يمكن أن تمكنه من تحقيق خططه الاستراتيجية لزيادة حجمه وتضم فرصة لإستغلال طموحاته الكامنة في النمو العادي من خلال التوسع في عرض المنتجات والخدمات، بينما يتوقع (ب) أن للترتيب مستخدم عروضة في للمخاطر المالية ومتحدث لسوق .

ج٣٠. بموجب الملمح الرئيسي للشكل القلومي للبنك (ج) يصبح الكيان المستقل صاحب الحق (بمعنى أن الأصول والائتمانات المحفوظ بها في الكيان المستقل هي أصول والائتمانات للكيان المستقل وتحت أصول والائتمانات طرفي الترتيب). يمتلك كلا من البنكين (أ و ب) ٤٠% من حصص ملكية البنك (ج) والـ ٢٠% للبقية مملوكة لأطراف أخرى متعددة. تنشئ اتفاقية حقوق المساهمين بين البنكين (أ و ب) سيطرة مشتركة على أنشطة البنك (ج).

ج٣١. بالإضافة لم ذلك دخل البنكين (أ و ب) في اتفاقية غير قابلة للإلغاء - حزم في حالات النزاع - اتفق بموجبها كلا البنكان على تقديم تمويل متساوي القيمة عند الحاجة بشكل تضامني وعشوائي للتأكد من أن البنك (ج) ملتزم بالتشريعات المطبقة والقوانين للبنكية وبضمن فيه تمهيدات قدمت للسلطات للبنكية وهذه التمهيدات المقدمة من كل طرف نسبة ٥٠% لأية اموال مطلوبة للتأكد أن البنك (ج) ملتزم بالتشريعات والقوانين للبنكية.

التحليل

جـ ٣٢. أ يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل والذي ينص شكله القانوني على الفصل بين طرفي الترتيب والكيان المستقل، ولا تحدد شروط الترتيب للعقدي من طرفي الترتيب لهما حقوق على الأصول والتعهدات بالتزامات البنك (ج) ولكنها تصدق طرفي الترتيب لهما حقوق على صافي الأصول في البنك (ج). ولا تعد التعهدات من طرفي الترتيب لتعهد الدعد إذا كان للبنك (ج) غير قادر على الالتزام بالتشريعات المطبقة والقوائم الخفية في ذاتها تعهداً من طرفي البنك بالتزامات البنك (ج)، ولا توجد أية حقوق أو ظروف أخرى تشير إلى أن طرفي الترتيب لديهم الحق فعلياً على المنافع الاقتصادية لأصول البنك (ج) أو لهما تعهدات بالتزامات البنك (ج) لذا يجرى ترتيب المشترك مشروعاً مشتركاً.

جـ ٣٣. يعرف كلا من الشكر (أ و ب) سحرفهم في صافي أصول البنك (ج) كاستثمارات ويتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٥ - أنشطة استكشاف وتطوير وإنتاج البترول والغاز

جـ ٣٤. كونت الشركتان (أ و ب) كياناً منفصلاً (المنشأة هـ) واتفاقية تشغيل مشترك (ع) لتنفيذ أنشطة استكشاف وتطوير وإنتاج البترول والغاز في البلد (و). المصنع الرئيسي للشكل القانوني (المنشأة هـ) يجعل الكيان المنفصل هو صاحب الحق (بمعنى أن الأصول والتزامات المحفوظ بها في الكيان المنفصل هي أصول والتزامات المنشأة وليست أصول والتزامات طرفي الترتيب).

جـ ٣٥. منحت البلد (و) المنشأة (هـ) تصاريح بممارسة أنشطة استكشاف وتطوير وإنتاج البترول والغاز في منطقة محددة (حقول).

جـ ٣٦. حيث اتفاقية المساهمين واتفاقية التشغيل المشترك المتفق عليها بواسطة طرفي التعاقد حقوقهم وتعهداتهم المرتبطة بتلك الأنشطة. ويمكن تلخيص الترتيب الرئيسية لتلك الاتفاقيات فيما يلي :

اتفاقية المساهمين

جـ ٣٧. يتكون مجلس إدارة الشركة (هـ) من عضو مجلس إدارة من كل طرف. وكل طرف لديه ٥٠% من الأسهم في المنشأة (هـ) ، الموافقة الجماعية مطلوبة لتمرير أي قرار.

التفافية للتشغيل المشترك (ج)

ج٢٨. تشكل التفافية للتشغيل المشترك لجنة تشغيل. تتكون اللجنة من شخص ممثل من كل طرف. كل طرف له ٥٠% دخل لجنة التشغيل.

ج٢٩. تعتمد لجنة التشغيل للمعلومات وبرامج العمل المرتبطة بالأنشطة والتي تتطلب أيضاً موافقة جماعة من مستخدمي كل طرف. وتم تعيين أحد أطراف التعاقد كممثل وهو مسئول عن إدارة وإهداء برامج العمل المستخدمة.

ج٣٠. تحدد التفافية التشغيل لمشترك (ع) من الحقوق والتعهدات الناشئة من أنشطة الاستكشاف والتطوير والإنتاج سوف يتم تضمينها على أطراف لترتيب بنسبة مساهمتهم في المنشأة (هـ). وتحديد التفافية التشغيل لمشترك تحدد أن الأطراف يقتسمون:

(أ) الحقوق والتعهدات الناشئة من الاستكشاف وتصاريح التطوير تمنح للمنشأة (هـ) (على سبيل المثال لتصاريح التزامات إعادة تأهيل للمواقع نية تنازل والالتزامات للضريبة).

(ب) الإنتاج.

(ج) كل التكاليف المرتبطة ببرامج العمل.

ج٣١. يتم تغطية التكاليف التي تم تحملها والمرتبطة ببرامج العمل عن طريق طلب نفقة من الأطراف. وإذا لم يوفق أحد أطراف التعاقد في الأداء بالتعهدات للتفافية يطالب للطرف الآخر بالمساهمة بالمبلغ الذي لم يتم الوفاء به للمنشأة (هـ). وتعبر القيمة التي لم يتم الوفاء بها كدين على الطرف المعسر تجاه الطرف الآخر.

التحليل

ج٣٢. يقوم أطراف الترتيب بتنفيذ الترتيب للمشترك من خلال كيان مستقل والذي يحقق شكله القانوني فصلاً بين أطراف الترتيب ويمكن المستقل. ويكون لدى أطراف الترتيب القدرة على إعادة تقديراتهم وتحققهم وتعهداتهم الناشئة من الشكل القانوني للكيان المستقل الذي يتم تنفيذ الترتيب من خلاله. وقد قاموا بعمل ذلك عن طريق الاتفاق على شروط في تفافية التشغيل لمشترك والتي تمنحهم الحقوق في الأصول (على سبيل المثال الاستكشاف والتطوير والتصاريح والإنتاج وإية أصول أخرى

ناشئة من الأنشطة) والتعهدات بالالتزامات (على سبيل المثال جميع التكاليف والتعهدات الناشئة من برامج العمل) والموجود في المنشأة (هـ) لذا يعتبر الترتيب المشترك عمليه مشتركة.

جـ ١٣. تعترف كل من الشركة (أ) والشركة (ب) في كوالصها للمالبة بأنصبتهم عن الأصول وقيمة التزامات ناشئة عن الترتيب على أساس نسب مشاركتهم المتفق عليها. ونفس هذا الأسس يعترف كل طرف أيضاً بنصيبه من الأيراد (من بيع أنصبتهم من المنتج) ونصيبه في المصروفات.

مثال ٦ - اتفاقية تسبيل الغاز الطبيعي

جـ ١٤. تمتلك الشركة (أ) حق غاز غير مطور ولاذى يحتوى على مصادر غاز كبيرة. قررت الشركة (أ) أن حقول الغاز ستكون ذات حدود اقتصادية إذا تم بيع الغاز فقط لعملاء في أسواق عبر البحار (إحارجية). وتقوم بذلك يجب بناء مصنع تسبيل الغاز لتسبيل الغاز بحيث يمكن نقله بواسطة السفن إلى أسواق عبر البحار (إحارجية).

جـ ١٥. ملكت الشركة (أ) ترتيب مشترك مع الشركة (ب) لتكى تطور وتغير حقول الغاز وتسييله. وفي ظل هذا الترتيب اتفقت الشركتان (أ و ب) على المساهمة بحقل للعتز والتفدية على التوفى في ككبن للمستقل (ج).

في مقابل ذلك المساهمات يأخذ كل طرف من أطراف الترتيب ٥٠% عن ملكية حصص الملكية هي المنشأة (ج). وللمنح الرئيسي للشكل قانوني للمنشأة (ج) يجعل المنشأة (ج) هي صاحبة حق الملكية (بمعنى أن الأصول والالتزامات تحتفظ بها في الكيان المستقل هي أصول والالتزامات للكيان المستقل وليس هي أصول والتزامات أطراف الترتيب).

جـ ١٦. يحدد الترتيب التعاقدى بين الأطراف مايلي:

(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 تسبيل الغاز بما في ذلك أنشطة التطوير (الأنشاجات) عن طريق موظفي الشركة (ب) طبقاً لتوجيهات مشتركة متفق عليها بين أطراف الترتيب. وتقوم المنشأة (ج) برد تكاليف التى تحملتها (ب) عند إدارة حقول الغاز و مصنع تسبيل الغاز.

(ج) المنشأة (ج) مسؤولة عن التوريد والاتاوت على الإنتاج ومبيعات الغاز لمثل وكذلك الالتزامات المتكدة في إطار للنشاط الطبيعي مثل حساب الموردين وإعدة تهيئة الموقع وإنهاء الالتزامات.

(د) لدى الشركتان (أ و ب) خصبة متداوية في الربح من الأنشطة المنفذة في الترتيب وتلتمس يستحق خصبة متداوية في التوزيعات المدونة بواسطة المنشأة (ج).

جـ ٤٧. لا يحدد الترتيب التعاقدي أن لأي طرف حقوق على الأصول أو تمديدات بالالتزامات في المنشأة (ج).

جـ ٤٨. قرر مجلس إدارة المنشأة (ج) الحصول في اتفاقية تمويل مع مجموعة من المفترضين لتمويل تطوير حق الغاز وإنشاء مصنع تسيل الغاز وبغير لحمالى التكلفة للتطوير وإنشاء مصنع ١٠٠٠ مليون جنيه.

جـ ٤٩. قدمت مجموعة المفترضين للمنشاء (ج) قرض قيمته ٧٠٠ مليون جنيه ، وبحدد الترتيب بأن المفترضين لهم الحق في الرجوع على الشركتين (أ و ب) فقط إذا اخفقت المنشأة (ج) في الوفاء باتفاقية القرض أثناء تطوير حق الغاز وإنشاء مصنع الغاز. واتفق المفترضين أنهم لن يرجعوا على الشركتين (أ و ب) لسداد قرض بمجرد أن يكون مصنع مسيل للغاز في الإنتاج على أنها قامت بتقدير أن النفقة الداخلة إلى المنشأة (ج) والتي ستتولد من مبيعات الغاز لمثل ستكون كافية لمقابلة تسيديات القرض. وعلى الرغم من أن المفترضين في هذا التوقيت ليس لديهم الحق في الرجوع على الشركتين (أ و ب) فالمفترضين يحتفظون بمسألة في مقابل انخفاض المنشأة (ج) عن طريق التحول على مصنع تسيل الغاز.

التحليل

جـ ٥٠. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كبل منفصل والذي يحدد شكله للذاتى فصل بين طرفي الترتيب ولكيان المستقل. ولا نحدد شروط الترتيب التعاقدي أن لطرفي الترتيب الحق على الأصول أو التعهد بالالتزامات للمنشاء (ج) ولكنها تحدد أن لطرفي الترتيب لديهم الحق في صافى أصول المنشأة (ج). ولا يمش حق الرجوع لتوزيعات التمويل أثناء تطوير حق الغاز وإنشاء مصنع الغاز الطبيعي (بمعنى أن الشركتين أ و ب تقدم ضمانات منفصلة أثناء هذه المرحلة) بذاته الزم على طرفي.

الترتيب بالتعهد بالتزامات المنشأة (ج) يسعى ان القرض هو التزام على المنشأة (ج). لدى الشركتين (أ و ب) التزامات مستقلة وقتي تتمثل في ضمانهم لتسديد القرض إذا احتضت المنشأة (ج) في سداد القرض أثناء مرحلة التطوير والإنشاء.

٤- لا توجد أية حقائق أو ظروف أخرى تشير الى ان طرفي الترتيب لديهم حق كامل على كل المنافع الاقتصادية صافى وصول المنشأة (ج) كاستثمار ويتم معالجته محاسبيا بطريقة حقوق ملكية

معييار الحاسبة المصرى رقم

٢٠١٥ (٤٤)

الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى

معييار المحاسبة المصري رقم (٤٤) ٢٠١٥

الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

المحتويات

الفقرات

٤-١	هدف المعيار
٤-٢	تحقيق الهدف
٦-٥	نطاق المعيار
٩-٧	الأحكام والافتراضات الهامة
١٩-١٠	الحصص في الشركات التابعة
	حقوق الأقلية / المعقوق غير المسيطرة في أنشطة المجموعة وتدفعاتها
١٩	التفصيل
١٣	طبيعة ونطاق القيود الهامة
	طبيعة المخاطر المصاحبة لحصص المنشآت في المنشآت ذات الهيكل
١٧-١٤	الخاص بالمجموعة
	أثار تغييرات في حصة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة والتي لا
١٨	تؤدي إلى فقد السيطرة .
١٩	أثر فقد السيطرة على لشركة لتابعة خلال الفترة المالية
٢٣-٢٠	الحصص في الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة
	طبيعة ونطاق لتأثيرات المالية لحصص المنشآت في الترتيبات المشتركة
٢٢-٢١	وفشركات الشقيقة
	المخاطر المصاحبة لحصص المنشآت في المشروعات المشتركة والشركات
٢٣	الشقيقة
٣١-٢٤	الحصص في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجموعة
٢٨-٢٦	طبيعة الحصص
٣١-٢٩	طبيعة المضطر
	إرشادات لتطبيق

معييار المحاسبة المصري رقم (٤٤) ٢٠١٥ الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تتيج لمستحقي فوائدها المالية تفصيل:

- (أ) طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها .
(ب) تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وفوائدها المالي وتدفقاتها النقدية .

تحقيق الهدف

٢- لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١٦ على المنشأة الإفصاح عن :

- (أ) الأحكام والافتراضات الهامة التي افترضتها المنشأة لتحديد طبيعة حصتها في المنشأة الأخرى أو الترتيب الآخر وتحديد نوع الترتيب المشترك التي تملك فيه حصة (الفقرات من ٧٣ إلى ٩٢) .

(ب) المعلومات عن حصصها في :

- (١) الشركات التابعة (الفقرات من ١٠٠ إلى ١١٩) .
(٢) الترتيبات المشتركة والشركات الشفعية (الفقرات من ٢٠٠ إلى ٢٢٣) .
(٣) المنشآت ذات الهيكل الخاص والتي لا تسطر عليها المنشأة (المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة) (الفقرات من ٢٢٤ إلى ٣٢١) .

٣- إذا لم تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى جانب الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة المصرية الأخرى هدف الفقرة ١٦ ، فعلى المنشأة أن توضح 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 في هذا المعيار ، وتقوم المنشأة بتجميع أو خزنة الإفصاحات بطريقة لا تؤدي إلى إغفاء المعلومات المفيدة بسبب عرض كمية كبيرة من التفاصيل غير الهامة أو تجميع بنود ذات خصائص مختلفة (راجع الفقرات ٢٦ إلى ٢٦ أ) .

نطاق المعيار

٥- ينبغي على المنشأة التي تملك حصة في أي مما يلي تطبيق هذا المعيار :

- (أ) الشركات التابعة .

(ب) الترتيبات المشتركة (أى العمليات المشتركة أو للمشروعات المشتركة).

(ج) شركات الشفقة.

(د) المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

٦- لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) خطط مرابا العاملين بعد انتهاء الخدمة أو خطط مرابا العاملين الأخرى طيلة

الأجل التى يطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" .

(ب) القوائم المالية المستقلة للمنشأة والتى يطبق 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 فولتمها المالية للوحيدة،

فعلينا أن نطبق المتطلبات الواردة فى الفقرات من ٦٤ إلى ٣١ عند إعدادها تلك

القوائم المالية المستقلة.

(ج) حصة تحتفظ بها المنشأة التى تشترك فى ترتيب عشرك ، ولكن لا تملك سيطرة

عشركة عليها ، إلا إذا أدت تلك الحصة إلى وجود نفوذ مؤثر على الترتيب لو 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 للمنشأة 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" .

و (٢) تكون الحصة عبارة عن حصة فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة .

الأحكام والإفتراضات الهامة

٧- تصح المنشأة عن المعلومات حول الأحكام والإفتراضات الهامة قسم قامت بها

(أو تغيرت على تلك الأحكام والإفتراضات) عند تحديد :

(أ) امتلاك سيطرة على منشأة أخرى ، أى فلكيان للمستثمر فه كما هو ورد فى

الفقرات ٥ و ٦ عن معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٢) "القوائم المالية المجمعة" .

و (ب) إمتلاكها سيطرة عشركة على ترتيب أو نفوذ مؤثر على منشأة أخرى .

و (ج) نوع الترتيب لمشرك (أى عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عند تنظيم هذا

ترتيب من خلال شركة أو تنظيم مستق .

١- الأحكام والافتراضات الهامة التي يتم الإقصاء عنها بموجب الفقرة ٧* تشمل تلك التي قامت بها المنشأة عندما تؤدي التغييرات في الحقائق والظروف إلى تغيير الاستنتاج عن مدى امتلاك المنشأة للسيطرة ، أو لسيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر .

٢- للاعتقاد بالفقرة ٧* ينبغي على المنشأة أن تفصح مثلاً عن الأحكام والافتراضات الهامة التي تمت عند تحديد :

(أ) عدم سيطرتها على منشأة أخرى رغم امتلاكها لأكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى .

(ب) سيطرتها على منشأة أخرى رغم امتلاكها لأقل من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى .

(ج) كونها وكيلاً أو أصيلاً (راجع الفقرات من ٥٨* إلى ٧٢* من مبادئ المحاسبة المصرية رقم (٤٢) .

(د) عدم امتلاك نفوذ مؤثر رغم امتلاكها لنسبة ١٠% أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى .

(هـ) تمتعها بنفوذ مؤثر رغم امتلاكها لنسبة تقل عن ٢٠% من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى .

التحصيل في الشركات التابعة

١٠- تفصح المنشأة عن المعلومات التي يمكن مستخدمي القوائم المالية المجمعة من:

(أ) قيد :

(١) المنشآت المكونة للمجموعة .

و (٢) حقوق الأقلية / اللزوق غير المسيطر في أنشطة المجموعة ودفعاتها النقدية (الفقرة ٦٢) .

و (ب) تقييم :

(١) طبيعة ونطاق نفوذها على قدرة المنشأة على الوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها وتسوية التزاماتها (الفقرة ١٣*) .

و (٢) طبيعة المخاطر المصاحبة لمصنعي المنشآت ذات الهيكل الخاص المجموعة والتغيرات فيها (الفقرات من ١٤* إلى ١٣*) .

و (٣) آثار التغييرات في حصص ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة (الفقرة ١٨*) .

و (٤) تار فدد للسيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية (الفقرة ١٩٦) .

١١- عندما تكون القوائم المالية للشركة التابعة المستخدمة في إعداد القوائم المالية المجمعة قد أعدت في تاريخ أو عن فترة مالية تختلف عن تاريخ أو الفترة للعائلة للقوائم المالية المجمعة (راجع الفقرتين ٢٩٦ و ٢٩٣) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، فينبغي على المنشأة أن تصحح 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 في أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية

١٢- تصحح المنشأة لكل من شركاتها التابعة التي يوجد بها حقوق حصة غير مسيطرة حوارية للمنشأة المعدة للقوائم المالية عما يلي :

(أ) اسم لشركة التابعة .

(ب) مكان الأعمال الرئيسي (وبلد للتأسيس إذا كانت تختلف عن مكان الأعمال الرئيسي) 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 حصر الملكية المحتفظ بها .

(هـ) نصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة من أرباح و خسائر الشركة التابعة .

(و) إجمالي حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المشتركة في الشركة التابعة في نهاية الفترة المالية .

(ز) معلومات مالية ملخصة عن الشركة التابعة (راجع الفقرة ١٠٠) .

طبيعة ونطاق القيود الهامة

١٣- تصحح المنشأة عما يلي :

(أ) القيود الهامة (مثلاً، القيود القانونية والتعقيدية والتضليلية) على قدرتها في الوصول إلى أصول المجموعة واستخدامها وتسوية التزاماتها مثل :

(١) تلك القود التي تعد من فترة للشركة الأم لو شركاتها التابعة على تعديل

النقد أو الأصول الأخرى إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة .

(٢) فاضمانات أو المستطبات الأخرى التي تقيد توزيع أرباح الأسهم أو أي توزيعات راسمالية أخرى التي يتم بغياها لم الإقتراض أو الإقتراض إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة .

(ب) طبيعة ونطاق الحقوق الوقائية لحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة والتي قد تحد من قدرة المنشأة للوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها أو نسوية إلتزاماتها (كما هو الحال عندما تكون الشركة الأم ملزمة بنسوية إلتزامات الشركة التابعة قبل نسوية إلتزاماتها أو وجوب موافقة الأقلية / الحقوق غير المسيطرة على الوصول إلى أصول الشركة التابعة أو نسوية إلتزاماتها).

(ج) القيم المدرجة بالقوائم المالية المجمعة للأصول والإلتزامات التي تنطبق عليها تلك القيود .

طبيعة المخاطر المصاحبة لمخصص المنشأة في المنشآت ذات الهيكل الخاص المجموعة

١٤- تصبح المنشأة عن بند لمة إتفاقيات تعاقبية يمكن أن تقتضي من الشركة الأم أو شركاتها التابعة توفير الدعم المالي للمنشأة ذات الهيكل قخاص المجموعة ، بما في ذلك الأحدث لم الظروف التي يمكن أن تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى قخسارة (مثلاً ، لسباب ترتيبات السيولة أو التصنيف الإئتماني التي قد تؤدي إلى إلزام المنشأة بشراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو توفير الدعم المالي لها).

١٥- إذا تمت الشركة الأم أو أي من شركاتها التابعة ، خلال الفترة المالية ونون وجود إلتزام تعاقبي للقيام بذلك ، دعماً مالياً أو دعماً آخر إلى مشاة ذات هيكل خاص مجموعة (مثلاً ، شراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو الإذونات الصادرة عنها) ، فينبغي على المنشأة الإفصاح عن :

(أ) نوع ومبلغ الدعم المقدم بما في ذلك الحالات التي ساعدت فيه الشركة الأم أو شركاتها التابعة للمنشأة ذات الهيكل قخاص في الحصول على الدعم المالي .

و (ب) أسباب تقديم الدعم .

١٦- إذا تمت للشركة الأم أو أي من شركاته التابعة خلال الفترة المالية ونون وجود إلتزام تعاقبي للقيام بذلك ، دعماً مالياً أو دعماً آخر إلى مشاة ذات هيكل خاص لم يكن يتم تجميعها من قبل ولدى الدعم إلى مسيطرة المنشأة على المنشأة ذات الهيكل قخاص فينبغي على المنشأة الإفصاح عن توضيح للعوامل ذات العلاقة في الوصول إلى هذا القرار .

١٧- تصح المنشأة عن أية نية حالية لتوفير الدعم المالي أو دعم آخر إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص المسجلة بما في ذلك لنية لمساعدة المنشأة ذات الهيكل الخاص في الحصول على الدعم المالي .

أثر التغييرات في حصة ملكية الشركة الأم في الشركة الخبئة التي لا تؤدي إلى فقد السيطرة

١٨- تعرض المنشأة جنوياً لبيان الأثر على حقوق ملكية مساهمي الشركة الأم نتيجة للتغيير في حصة الملكية في الشركة التابعة والتي لا تؤدي إلى فقد السيطرة .

أثر فقد السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية

١٩- تصح المنشأة عن الربح أو الخسارة (إن وجد) المحسوب وفقاً للفترة '٢٥' من معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) :

(أ) جزء لربح أو الخسارة الناتج عن فاس أو استثمار متفق في الشركة التابعة السابقة بقيمته لعادلة في تاريخ فقد السيطرة .

و (ب) فبند في لربح أو الخسارة (قائمة الدخل) الذي تم فيه الاعتراف بالربح أو الخسارة (إذا لم يكن قد تم عرضها بشكل منفصل) .

لتحصيل في ترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

٢٠- تصح المنشأة عن المعلومات التي يمكن استخدامها في تقييمها المالية من تقديم:

(أ) الطبيعة والمدى والتأثيرات المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والشركات

الشقيقة بما في ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها قاعدية مع المستثمرين الآخرين من

بمكون سيطرة مشتركة أو نقوداً مؤثراً على ترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

(تفترضين '٦١' و '٦٢') .

و (ب) طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة

والتغيرات فيها (للفترة '٢٣') .

طبيعة ونطاق والتأثيرات المالية لحصص المنشأة في الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

٢١- تصح المنشأة:

(أ) بالنسبة للترتيب المشترك، والشركة الشقيقة التي يكون لها أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للتقارير:

- (١) بسم 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 الرئيسي (وبك التفسير، إذا كان مختلفاً عن مكان الأعمال الرئيسي) للترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة،
 - و (٤) نسبة ملكية أو حصة المشاركة المحفوظ بها من قبل المنشأة، ونسبة حقوق التصويت المحفوظ بها، إذا كانت مختلفة وكان ذلك ممكناً.
- (ب) بالنسبة لكل مشروع مشترك أو شركة شقيقة لها أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للتقارير المالية:

- (١) ما إذا كان الاستثمار في المشروع المشترك أو للشركة الشقيقة يقاس باستخدام طريقة حقوق الملكية أو بقيمة العائنة،
- (٢) معلومات مالية ملخصة حول المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة كما هو وُجد في الفقرتين ١٦٢، ١٦٣.
- (٣) قيمة العائنة لإستثمارها في المشروع المشترك أو للشركة الشقيقة، إذا كان هناك سعر سوق معيّن للإستثمار، وذلك في حالة قيام الحصة في المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- (ج) المعلومات المالية كما هي محددة في الفقرة ١٦٦ حول إستثمارات المنشأة في 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.

٢٦-تتبع المنشأة أيضاً عن:

- (أ) طبيعة ونطاق أي قيود حوالية (مثلاً ناتجة عن ترتيبات أقراض أو منظمات تنظيمية أو ترتيبات تعاقبية مع المستثمرين ممن يملكون السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر على المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة) على قرء المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة على تحويل الأموال إلى المنشأة في شكل أرباح الأسهم لتفدية أو تسديد القروض التي قمتها المنشأة.

(ب) عندما تكون القوائم المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشفافة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية تم إعدادها في تاريخ أو عن فترة تختلف عن تاريخ أو فترة المنشأة :

(١) تاريخ نهاية الفترة المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشفافة .

و (٢) أسباب استخدام قوائم مالية في تاريخ أو عن فترة مختلفة .

(ج) الجمعية في مسائل المشروع المشترك أو الشركة الشفافة غير المعترف بها عن الفترة المالية وبشكل دائم ، وذلك إذا توافقت المنشأة عن الاعتراض بحصتها من خسائر المشروع المشترك أو الشركة الشفافة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية .

المخاطر المصاحبة لحصص المنشأة في المشروعات المشتركة والشركات الشفافة

٢٣- ينبغي على المنشأة الإفصاح عن :

(أ) الالتزامات التي تنحصر في المنشأة والمنفعة بالمشروعات المشتركة بشكل منفصل عن

قيمة الالتزامات الأخرى كما هو محدد في الفقرات من أ١٨ إلى أ٢٠ .

(ب) وفقاً لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) " المخصصات و الالتزامات

المحتملة والأصول المحتملة " ، على المنشأة أن توضح عن الالتزامات المحتملة

العملية والمتعلقة بحصصها في المشروعات المشتركة أو الشركات الشفافة

(و تشمل حصصها من الالتزامات المحتملة الفعلية بشكل مشترك مع مستثمرين

أخرين يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على مشاريع المشتركة أو الشركات

الشفافة) بشكل منفصل عن قيمة الالتزامات المحتملة الأخرى إلا إذا كان لحصول

تلك الالتزامات مستبعد .

فحص في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

٢٤- ينبغي على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من :

(أ) فهم طبيعة ومدى حصص المنشأة في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

(فقرات من ٢٢ إلى ٢٨) .

و (ب) تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير

المجمعة والتغيرات فيها .

٢٥- تشمل المعلومات المطلوبة التي وردت في الفقرة ٢٤ (ب) للمعلومات حول تعرض

المنشأة لمخاطر مشاركتها مع منشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة في 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 المحصل

٢٦- يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات لكمية وللتوزيع لخصيصها في المنشآت ذات
الهيكل الخاص غير المجمعة والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر طبيعة وعرض
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 في الفقرة ٢٩ (مثلا ، عندما يكون ليس لها حصة في المنشأة فسي
تاريخ قوائم المالية) ، فعلى المنشأة الإفصاح عما يلي :

(أ) كيفية تعديدها للمنشآت ذات الهيكل الخاص على ترعاها.

(ب) النخل من تلك المنشآت ذات الهيكل الخاص خلال فترة إعداد القوائم بما في ذلك
وصف لنوع الدخل المعروض.

(ج) القيمة السوقية (في تاريخ التحويل) لجميع الأصول المحولة إلى تلك للمنشآت خلال
الفترة المالية .

٢٨- يتعين على المنشأة عرض المعلومات المذكورة في الفقرة ٢٧ (ب) ، (ج) في شكل
جدول إلا إذا كان هناك طريقة أخرى أكثر ملاءمة ، وتصنيف نشاطات الرعاية الخاصة
بها إلى فئات ملائمة (راجع الفقرات من ٢٩ إلى ٣٦) .

طبيعة المخاطر

٢٩- يتعين على المنشأة الإفصاح في شكل جدول - إذا كان هناك طريقة أخرى أكثر
ملاءمة - ملخصاً لما يلي :

(أ) القيمة السوقية للأصول والإلتزامات المعترف بها في قوائمها المالية الخاصة
بمخصص المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

(ب) البود بشفرة مركزها المالي الذي يتم الاعتراف فيها بهذه الأصول والالتزامات .

(ج) القيمة التي تعتبر أفضل تقييم لحد الأقصى للخسارة على قد تتعرض المنشأة لها من
خصيصها في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة ، بما في ذلك كيفية تحديد
الحد الأقصى للتعرض للخسارة . وإذا لم تستطع المنشأة أن تحدد الحد الأقصى
للتعرض للخسارة من خصيصها في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة
فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب .

(د) مقارنة القيمة الدفترية لأصول وإقراضات المنشأة المتوقعة بحصصها في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة مع الحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسارة من تلك المنشآت .

٣٠- إذا قامت المنشأة خلال الفترة المالية بتقديم دعم مالي أو دعم من نوع آخر للمنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة سواء تلك التي كانت تملك فيها حصص مسانقة أو التي تملك فيها حصص حالية نون وجود التزام تعاقدي عليها لفعل تلك (على سبيل المثال شراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو أدوات صادرة عنها) ، فيتعين عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) نوع وقبضة الدعم المقدم بما في ذلك الحالات التي ساعدت فيها المنشأة ذات الهيكل الخاص في الحصول على الدعم المالي .

و (ب) أسباب تقديم الدعم .

٣١- يتعين على المنشأة الإفصاح عن أي نوايا حديثة تتعلق بتقديم دعم مالي أو دعم من نوع آخر للمنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة بما في ذلك نوايا مساعدة المنشأة ذات الهيكل الخاص في الحصول على الدعم المالي .

ملحق إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه فهو يشرح تطبيق الفقرات من "١" إلى "٣١" وله نص مرجعية الأجزاء الأخرى من المعيار .
أث ١. الأمثلة الواردة في هذا الملحق تمثل حالات افتراضية ، ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تمثل لمعاطة حقيقية، فلا بد من تقييم جميع الحقائق والظروف المحيطة بنقط تحقيق معين عند تطبيق هذا المعيار المصري رقم (٤٤) .

التجميع (الفقرة ٤)

أث ٢. ينبغي على المنشأة ، على ضوء ظروفه ، تحديد كمية التفاصيل التي يقدمها للجهة حاجة لمستخدمين من المعلومات وحجم التركيز التي تعطيها للموقف المختلفة للمتطلبات ، وكيفية تجميعها للمعلومات ، ومن الضروري تحقيق التوازن بين اهتمام القوائم المالية بتفاصيل مفصلة قد لا تساعد مستخدمى القوائم المالية وبين حجب المعلومات نتيجة للتجميع المفرط .

أث ٣. يمكن أن تجمع المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار للحصص في المنشآت المتشابهة إذا كان للتجميع متفقاً مع أهداف الإفصاح ومتطلبات الفقرة "أث ٤" ولا بحجب للمعلومات المقدمة. وينبغي على المنشأة الإفصاح عن كفاية تجميع حصصها في فئات المنشآت المتشابهة.

أث ٤. ينبغي على المنشأة عرض المعلومات بشكل منفصل للحصص في:

(أ) الشركات التابعة.

(ب) المشروعات المشتركة.

(ج) العمليات المشتركة.

(د) الشركات للشقيقة.

(هـ) المنشآت ذات هيكل الخاص غير المجمعة .

أث ٥. عند تحديد إمكانية تجميع المعلومات ، ينبغي على المنشأة دراسة المعلومات الكمية والنوعية المتعلقة بالمخاطر المختلفة وخصائص العائد لكل منشأة تنسوي تجميعها

وأهمية كل منها بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية - وينبغي طرق المنشأة عرض الإفصاحات بطريقة تتيح بوضوح لمستحقي القوائم المالية طبيعة وعدي حصصها في تلك المنشآت الأخرى -

أث ٦. تشمل الأمثلة على مستوى للتجميع ضمن فئات المنشآت الواردة في الفقرة أث ٤: التي قد تكون ملائمة ما يلي :

(أ) طبيعة الأنشطة (على سبيل المثال منشأة بحث وتطوير / منشأة توزيع على وإلتزام دولي).

(ب) تصنيف الصناعة.

(ج) نطاق الجغرافي (على سبيل المثال الدولة أو المنطقة) -

الحصص في المنشآت الأخرى

أث ٧. تشير الحصص في المنشآت الأخرى إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية للشيء تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى التنبذ في العوائد الناتجة من أداء المنشأة الأخرى - ويمكن أن تساعد دراسة عرض المنشأة الأخرى وتصميمها للمنشأة المعدة للقوائم المالية عند تقييم ما إذا كانت تملك حصة في تلك المنشأة أم لا ، وساء على ذلك ما إذا كان يتعين عليها تقديم الإفصاحات الواردة في هذا المعيار . ويجب لم يتعسر التقييم دراسة المخاطر التي تم تصعيده المنشأة الأخرى لإيجدها والمخاطر التي تم تصميم المنشأة الأخرى لنقلها إلى منشأة المعدة للقوائم المالية والأطراف الأخرى .

أث ٨. تتعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية عدة لتنبذات في العوائد من أداء المنشأة الأخرى بسبب الاحتفاظ بالأدوات (مثل أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين التي أصدرتها المنشأة الأخرى) أو وجود مشاركة أخرى لها تستوعب التنبذات ، على سبيل المثال ، تفترض أن المنشأة ذات الهيكل الخاص لديها محفظة قروض ، وتقوم المنشأة ذات الهيكل الخاص بعمل عقود مبادلة مع منشأة أخرى (المنشأة المعدة للقوائم المالية) لحماية نفسها من التخصير في دفع الفائدة وأصل مبلغ القرض. في هذه الحالة يكون للمنشأة المعدة للقوائم المالية متشاركة تعرضها لتنبذ في العوائد من أداء المنشأة ذات الهيكل الخاص لأن مبادلة الإلتزام مفيد لضمان استوعب تنبذ العوائد للمنشأة ذات الهيكل الخاص ..

أ٩. يتم تصميم بعض الأدوات لفعل المخاطر من المنشأة كمعدة للقوائم المالية لدى منشأة أخرى . وتخلق هذه الأدوات تضخماً في العوائد بالنسبة للمنشأة الأخرى لكنها لا تعرض المنشأة للمعدة للقوائم المالية عادة إلى تقلبات في العوائد من أداء المنشأة الأخرى . فعلى سبيل المثال لتعرض تأسيس منشأة ذات هيكل خاص لتوفير عرض استثمارية للمستثمرين الراغبين بالتعرض للمخاطر الائتمانية بالمتشعبة (ج) (ليس هناك علاقة بين المتشعبة (ج) وأي طرف مشارك في الترتيبات) تحصل المنشأة ذات الهيكل الخاص على التمويل عن طريق إصدار سندات لهؤلاء المستثمرين مرتبطة بمخاطر المنشأة (ج) (سندات مرتبطة بالائتمان) وتستخدم للعائدات للاستثمار في محفظة أصول مالية خالية من المخاطر . وتحصل المنشأة ذات الهيكل الخاص على المخاطر الائتمانية للمنشأة (ج) عن طريق الدخول في معادلة الالتزام مقابل الضمان مع قطرف المقابل . ونقل مهالبة الالتزام مقابل ضمان مخاطر الائتمانية للمنشأة (ج) إلى منشأة ذات هيكل خاص مقابل رسوم يدفعها قطرف المقابل في المعادلة . ويحصل المستثمرون في المنشأة ذات الهيكل الخاص على عائد أعلى بحسب عائد المنشأة ذات الهيكل الخاص من محفظة أصولها ورسوم معادلة الالتزام مقابل الضمان . وليس للقطرف المقابل مشاركة مع المنشأة ذات الهيكل الخاص تعرضه للتذبذب في العوائد من أداء هذه المنشأة لأن معادلة الالتزام مقابل الضمان تنقل التذبذب إلى المنشأة بدلاً من استيعاب التذبذب في عوائد المنشأة ذات الهيكل الخاص .

المعلومات المالية الملخصة لشركات التابعة والمضروعات المشتركة والشركات الشقيقة (الفقرات من ١٢" إلى ٢١")

أ١٠. بالنسبة لكل شركة تابعة بها حصص غير مسيطرة جوهرية بالنسبة للمنشأة للمعدة للقوائم المالية على المنشأة الإفصاح عن :

- (أ) أرباح الأسهم المدفوعة للأغلبية / أصحاب الحقوق غير المسيطرة .
- (ب) المعلومات المالية الملخصة حول الأصول والالتزامات والربح أو الخسارة والتدفقات النقدية للشركة القائمة والتي تمكن المستخدمين من فهم حقوق الأغلبية / الحقوق غير المسيطرة في أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية.

ويمكن أن تشمل تلك المعلومات على سبيل المثال لا الحصر الأصول
للمندولة والأصول غير المندولة والالتزامات المندولة والالتزامات غير
للمندولة والإيرادات والربح أو الخسارة وإجمالي الدخل الشامل .

أ١١. تكون المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرة أ١٠ (ب) هي المبلغ
قبل قيود الاستبعاد للمعاملات التي تمت بين شركات المجموعة .
أ١٢. بالنسبة لكل مشروع مشترك ومشاركة شقيقة ذات أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة
للقوائم المالية تفصح المنشأة عن :

- (أ) أرباح الأسهم المقبوضة من المشروع المشترك أو للشركة الشقيقة.
- (ب) المعلومات المالية الملخصة للمشروع المشترك أو للشركة الشقيقة (راجع
الفقرتين أ١٤ ، أ١٥) بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر .
- (١) الأصول المندولة .
- (٢) الأصول غير المندولة.
- (٣) الالتزامات المندولة.
- (٤) الالتزامات غير المندولة.
- (٥) الإيراد.
- (٦) الربح أو الخسارة من العمليات غير المستمرة.
- (٧) الربح أو الخسارة بعد خصريبة من العمليتين غير المستمرة.
- (٨) الدخل للشامل الأخر.
- (٩) إجمالي الدخل الشامل

أ١٣. إضافة إلى المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرة أ١٢ ، تفصح
المنشأة لكل مشروع مشترك ذا أهمية نسبية للمنشأة المعدة للقوائم المالية عن
مبلغ :

- (أ) النفقة وما في حكمها المنضممة في الفقرة أ١٢ (ب) (١) .
- (ب) الالتزامات المالية للمندولة (باستثناء الدائنين للتجارويين والأرصدة الدائنة
الأخرى والمخصصات) المنضممة في الفقرة أ١٢ (ب) (٣) .
- (ج) الالتزامات المالية غير المندولة (باستثناء الدائنين للتجارويين والأرصدة
الدائنة الأخرى والمخصصات) المنضممة في الفقرة أ١٢ (ب) (٤) .
- (د) الإهلاك والاستهلاك.

(هـ) إيرادات القوائد

(و) مصروفات القوائد.

(ز) مصروفات أو دخل ضريبة الدخل .

أ٢٤. تعدر المعلومات المالية الملخصة للمعرضة وفقاً للفقرات أ٢٢ و أ٢٣ من المبلغ المدرجة في القوائم المالية للمشروع المشترك والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (وليس حصة المنشأة في تلك المبالغ) . وإذا احتسبت المنشأة حصتها في المشروع للمشارك أو الشركة الشريفة باستخدام طريقة حقوق الملكية طبقها .

(أ) تعدل المبالغ المدرجة في القوائم المالية لمشروع المشترك والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية لتعكس التغيرات التي قصت بها المنشأة عند استخدام طريقة حقوق الملكية مثل تعديلات القيمة المعادلة التي تمت في وقت الإحصاء والتغيرات للإختلافات في السياسات المحاسبية .

(ب) عرض مضابقة للمعلومات المالية الملخصة لمعرضة مع الفصح المبسطة لحصتها في المشروع المشترك أو اشركة الشقيقة .

ت١٥. يمكن أن تعرض المنشأة لمعلومات المالية الملخصة لمطلوبة بموجب الفقرات أ٢٢ و أ٢٣ على أساس قوائم مالية للمشروع المشترك أو لشركة الشقيقة إذا :

(أ) تم قلل حصص المنشأة في المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بالقيمة المعادلة وفقاً لمعيار المحاسبة لمصري رقم (١٨) .

(ب) لم يتم المشروع المشترك أو الشركة للشقيقة بإعداد قوائم مالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وكان الإعداد على تلك الأسس الذي تم إعداد المعلومات المالية الملخصة وفقاً له.

أ٢٦. يبنى على المنشأة - على أساس تجميعي - الإفصاح عن قيمة المبسطة لحصصها في جميع المشروعات المشتركة أو لشركات الشقيقة عبر ذات الأهمية النسبية بشكل منفرد و التي تم للمحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية ، وبغض عن المنشأة أيضاً الإفصاح بشكل منفصل عن المبلغ الإجمالي لحصصها في :

(أ) الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة .

(ب) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة .

(ج) تدخل الشامل الآخر .

(د) إجمالي الدخل الشامل.

وتقدم المنشأة الإفصاحات بشكل مفصل للمشروعات المشتركة والشركات الشقيقة .
 أت ١٧. عند تصنيف حصص المنشأة في الشركة التابعة أو لمشروع مشترك أو شركة
 للتقنية (أو جزء من حصصها في المشروع المشترك أو الشركة التابعة) على أنها
 محتفظ بها بغرض البيع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري 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
 مشترك أو الشركة الشقيقة وفقاً للفرع من أت ١٠ إلى أت ١٦ .

رتباطات المشروعات المشتركة (الفقرة ٢٣١ (أ))

أت ١٨. ينبغي على المنشأة الإفصاح عن إجمالي الارتباطات التي قامت بها ولكنها لم
 تعترف بها في تاريخ نهاية الفترة المالية (بما في ذلك حصصها في الارتباطات التي
 قامت به شكل مشترك مع المستثمرين الآخرين ذوي السيطرة المشتركة على
 المشروع المشترك) المختلفة بحصصها في المشروعات المشتركة . والارتباطات
 هي الالتزامات التي من الممكن أن تؤدي إلى نفقات مستقبلية للنفقة أو موارد
 أخرى.

أت ١٩. تشمل الارتباطات غير المعترف بها التي تؤدي إلى نفقات مستقبلية للنفقة
 أو الموارد الأخرى :

(أ) الارتباطات التي لم يتم الاعتراف بها في دفاتر المنشأة للمساهمة في التمويل
 أو الموارد نتيجة لما يلي :

(١) اتفاقيات الإنشاء أو الاقتداء للمشروع المشترك (التي يقتصر على مسيل
 الأعمال من المنشأة تقدم الأموال خلال فترة محددة).

(٢) المشروعات التي تركز على دفر العمل كقرى يقوم بها المشروع
 مشترك.

(٣) لرباطات الشراء غير المشروطة المسجلة في شراء معدات أو المخزون
 أو الخدمات التي يلتزم المنشأة بشرائها من أو ببلية عن مشروع مشترك.

(٤) الارتباطات التي لم يتم الاعتراف بها في دفاتر المنشأة لتقديم قروض
 أو دعم مالي آخر للمشروع المشترك .

(٥) الارتباطات الأخرى التي لم يتم الاعتراف بها في دفاتر المنشأة غير القابلة للإلغاء المتعلقة بالمشروع المشترك.

(٦) الارتباطات التي لم يتم الاعتراف بها في دفاتر المنشأة لتقديم مسورد لمشروع المشترك مثل الأصول والخدمات.

(ب) الارتباطات التي لم يتم الاعتراف بها في دفاتر المنشأة لشراء حصة متكئة طرف آخر (أو جزء من حصة ملكية) في المشروع المشترك في حال وقوع أو عدم وقوع حدث معين في المستقبل.

أ٢٠. توضح المتكئك والأمتة في الفقرتين أ١٨ و أ١٩ بعض أنواع الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة أ١٨ من معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة.

المعص في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (الفقرات من ٢٤ إلى ٣١)

للمنشآت ذات الهيكل الخاص

أ٢١. منشأة ذات الهيكل الخاص عبارة عن منشأة تم تصميمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق الأخرى هي العمل القهيم في تحديد من يسيطر على المنشأة، كما هو الحال عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط، يتم توجيه الأنشطة ذات العلاقة (مؤثرة) من خلال الترتيبات التعاقدية.

أ٢٢. يكون للمنشأة ذات الهيكل الخاص عدة بعض أو كافة سمات أو الخصائص التالية:

(أ) لمحة مفيدة.

(ب) هدف محدود ومعرف على تنفيذ هدف إيجار مهد ضربياً أو تنفيذ لمحة البحث والتطوير، أو توفير مورد لولس فعال أو تمويل للمنشأة أو توفير فرص الاستثمار للمستثمرين من خلال نقل المخاطر والمنافع المرافقة لأصول منشأة ذات الهيكل الخاص إلى المستثمرين.

(ج) عدم كفاية حقوق الملكية للسماح للمنشأة ذات الهيكل الخاص بتمويل أنشطتها دون دعم مالي مساعد.

(د) التمويل في صورة ذوات متعددة مرتبطة تعهداً للمستثمرين تطلق تركيزات لمخاطر الائتمان أو المخاطر الأخرى (لشركات).

أ٢٣. تشمل الأمانة على المنشآت التي تعتبر منشآت ذات هيكل خاص على سبيل المثال
لا الحصر :

(أ) شركات للتوزيع.

(ب) التمويل المضمون بالأصول.

(ج) بعض صناديق الاستثمار .

أ٢٤. لا تعتبر المنشأة التي تسيطر عليها حقوق تصويت منشأة ذات هيكل خاص لأنها
على سبيل المثال تحصل على التمويل من أطراف ثالثة بعد إعداد الهيكلية .

طبيعة المخاطر المتعلقة بالخصص في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير
المجموعة (الفقرات من ٢٩' إلى ٣١')

أ٢٥. إضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من ٢٩' إلى ٣١' ، تفصح
المنشأة عن المعلومات الإضافية الضرورية لتلبية هدف الإفصاح للورد في الفقرة
٢٤' (ب) .

أ٢٦. تشمل الأمانة على المعلومات الإضافية التي قد تكون مهمة ، اعتماداً على
الظروف، لتعبير المخاطر التي تتعرض لها المنشأة عندما يكون لها حصة في منشأة
ذات هيكل خاص غير مجمعة ، ما يلي :

(أ) بنود القربى التي يمكن أن تفضي من المنشأة توفير دعم مالي للمنشآت ذات
الهيكل الخاص غير المجمعة (مثلاً ، أبواب ترتيبات السيولة أو التصنيف
الائتماني للمصاحبة للقرابات شراء أصول للمنشأة ذات الهيكل خاص
أو توفير الدعم المالي) بما في ذلك :

(١) وصف للأحداث أو الظروف التي يمكن أن تعرض المنشأة المحددة للقوائم
المالية إلى حصة .

(٢) ما إذا كان هناك أي بنود يمكن أن تفقد الالتزام.

(٣) ما إذا كان هناك أي أطراف أخرى توفر للأدع للمالي ، ولمن وجدت ،
موقع تصنيف الالتزام للمنشأة المحددة للقوائم المالية لدى هذه الأطراف
الأخرى .

(ب) الخسائر التي تكبدها المنشأة خلال الفترة المالية المتعلقة بخصصها في
المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

- (ج) أنواع النحل الذي تحصل عليه المنشأة خلال الفترة المكيمة عن حصصها في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .
- (د) ما إذا كان مطلوباً من المنشأة لتبعايب حسابات المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة قبل الأطراف الأخرى والحد الأقصى لهذه الحسابات بالنسبة للمنشاء و (إذا كان مهماً) تصنيف ومبالغ الخصائر المحتملة التي يتحملها الأطراف الذين يكون تصنيف حصصهم أقل من حصة المنشأة في المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.
- (هـ) المعلومات حول أي ترتيبات ميسولة أو ضمانات أو إئتمانات أخرى مع أطراف ثالثة يمكن أن تؤثر على القيمة المعادلة أو مخاطر حصص المنشأة في المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .
- (و) أية صعوبات يمكن أن تمر بها المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة ، أشكال التمويل (مثل ، الأوراق التجارية أو السندات متوسطة الأجل) ومتوسط عمرها المقدر . ويمكن أن تشمل تلك المعلومات تحليل تاريخ الائتمانات للحصول وتمويل المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة إذا كان لديها أصول طويلة الأجل تم تمويلها بتمويل قصير الأجل .

معييار الحاسبة المصرى رقم

٢٠١٥ (٤٥)

قياس القيمة العادلة

معييار المحاسبة المصري رقم (٤٥) ٢٠١٥ قياس القيمة العادلة

المحتويات

فقرات

١ - ٤

هدف المعيار

٥ - ٨

نطاق المعيار

٩ - ٩

القياس

٩ - ١٠

تعريف القيمة العادلة

١١ - ١٤

الأصل أو الالتزام

١٥ - ٢١

المعاملة

٢٢ - ٢٣

المشاركين في السوق

٢٤ - ٢٦

السعر

٢٧ - ٣٣

التطبيق على الأصول غير المالية

٣٤ - ٤٧

التطبيق على الالتزامات وأصول حقوق ملكية المنشأة

التطبيق على الأصول المالية والالتزامات المالية ذات المركز المتداولة

٤٨ - ٥٦

في مخاطر السوق أو مخاطر إيمان طرف المقابل

٥٧ - ٦٠

للقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

٦١ - ٦٦

أساليب التقييم

٦٧ - ٧١

مخفلات أساليب التقييم

٧٢ - ٩٠

تمثيل القيمة العادلة

٩١ - ٩٩

الإفصاح

ملحق إرشادات للتطبيق

ملحق (م) الأمثلة

معييار المحاسبة المصري رقم (١٥) ٢٠١٥ قياس القيمة العادلة

هدف المعيار

- ١- يهدف هذا المعيار إلى ما يلي :
 - (أ) تعريف للقيمة العادلة.
 - (ب) وضع إطار لقياس القيمة العادلة في معيار واحد.
 - (ج) تحديد الإفصاح المطلوب لقياسات القيمة العادلة.
- ٢- تعتبر القيمة العادلة ميسرًا دائمًا على السوق ، وليس خاصًا منشأة 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 - يمر كل هدف قياس للقيمة العادلة في كلتا حالتين لا يتغير وهو - تقدير السعر الذي تستند عليه معاملة منظمة Orderly transaction لبيع الأصل أو تحويل الإلتزام بين المشاركين في السوق Market participants في تاريخ القياس وفقًا لظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج Exit price في تاريخ القياس من وجهة نظر مشارك في السوق يحتفظ بالأصل أو يدين بالإلتزام).
- ٣- عندما يكون سعر أصل أو الإلتزام مماثل غير ملحوظ ، نفس المنشأة للقيمة العادلة يستخدم أسلوب تقييم مختلف يفتقر إليه استخدام المدخلات الملحوظة Observable inputs - حيث أن قياس القيمة العادلة قائم على السوق ، ويتم القياس باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في سوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام ، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر ، ونتيجة لذلك ، لا تعتبر نية المنشأة للاحتفاظ بالأصل أو تسوية أو الوفاء بالإلتزام أمرًا ذا علاقة عند قياس القيمة العادلة .
- ٤- تعريف للقيمة العادلة يركز على الأصول والإلتزامات لأنها الموضوع الأساسي للقياس المحاسبي - إضافة لذلك ، يطبق هذا المعيار على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة .

نطاق المعيار

- ٥- يطبق هذا المعيار عندما يقتضي معيار محاسبة مصري آخر أو يسمح بقياسات القيمة العادلة أو يتطلب الإفصاح حول قياسات القيمة العادلة (وكذلك القياسات ، مثل القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع) بناءً على القيمة العادلة أو الإفصاحات حول تلك القياسات) فيما عدا ما هو محدد في الفقرتين ٦ و ٧.

- ٦- لا تطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي:
- (أ) المدفوعات المعجلة على أنهم التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) .
- (ب) معدلات التأجير والتي يشملها نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) لقواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي .
- (ج) القياسات التي تتلوه مع القيمة العادلة إلا أنها ليست قيمة عادلة ، مثل صافي القيمة الاستثنائية في معيار المحاسبة المصري (٢) "المخزون" أو للقيمة الإستخدامية في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "تفصيل قيمة الأصول".
- ٧- الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لأي مما يلي:
- (أ) أصول للخطوة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري (٣٨) "مزاياء العاملين".
- و (ب) مستثمرات خطة مدافع لتفادع التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري (٢١) "المحاسبة والتقرير عن نظم مرابوا للتفادع".
- و (ج) الأصول التي يكون ميلها القابل للاسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرف وفقاً لمعيار المحاسبة المصري (٣١).
- ٨- ينطبق إطار قياس القيمة العادلة لموضوع في هذا المعيار على القياس الأولي واللاحق في حال كانت القيمة العادلة المطلوبة لمسموح بها من قبل معايير محاسبة مصرية أخرى.

القياس

تعريف القيمة العادلة

- ٩- يعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لتفادع في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
- ١٠- تنس الفقرة ٢٢ المتبقي لعام القياس للقيمة العادلة.

الأصل أو الالتزام

- ١١- يختير قياس القيمة العادلة مختلفاً بأصل أو لزام محدد . ونتجاً لذلك ، يتعين على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تلتزم بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام

في حال أخذ لمشاركين في السوق تلك الخصائص يعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس . وتشتمل الخصائص ، على سبيل المثال ما يلي:

(أ) حالة الأصل وموقعه.

و (ب) القيود على بيع الأصل أو استخدامه ، إن وجدت .

١٢- يختلف الأثر فمترتب عن خاضعة معينة على القياس وقد الكيفية بطر للمشاركين في سوق إلى تلك الخاصية.

١٣- قد يكون الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ولحدا مما يلي:

(أ) أصل ، أو التزام مستقل (على سبيل المثال ، أداة مالية أو أصل غير مالي) ،

(ب) مجموعة أصول أو مجموعة التزامات أو مجموعة أصول و التزامات (على سبيل المثال ، وحدة توليد نقد أو مؤسسة أعمال).

١٤- سواء كان الأصل أو الالتزام أصلاً أو التزاماً مستقلاً ، فإن مجموعة من الأصول أو مجموعة من التزامات أو مجموعة الأصول و التزامات لأغراض الاعتراف أو الاقتران تعتمد على وحدة الحساب للخاصة بها . وبإستثناء ما هو وارد في هذا المعيار يتم تحديد وحدة الحساب للأصل أو الالتزام وقد لمعير المحاسبة المصري الذي يتطلب ، أو يسمح بقياس القيمة العادلة.

المعاملة

١٥- يفترض قياس القيمة للعادلة أن معادلة الأصل أو الالتزام تتم في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصل أو تحويل الالتزام في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية .

١٦- يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو تحويل الالتزام تتم إما :

(أ) في السوق الأساسي Principle market للأصل أو الالتزام .

أو (ب) في غياب السوق الأساسي ، في السوق الأكثر نفعاً Most advantageous market للأصل أو الالتزام .

١٧- وفي حالة غياب السوق الأساسي لا تحتاج المنشأة لإجراء بحث شامل لكافة الأسواق المحتملة لتحديد السوق الأساسي أو السوق الأكثر نفعاً ، ولكن يتعين عليها أن تأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات المتوفرة بشكل معقول ، وفي غياب دليل على خلاف ذلك ، يفترض أن يكون السوق الذي يبرم فيه المعثناء بشكل عادي معاملة بيع أصل أو نقل إزام هو السوق الأساسي أو السوق الأكثر نفعاً في حال غياب السوق الأساسي .

١٨- في حالة وجود سوق أساسي للأصل ، أو الالتزام ، يمثل قبل القيمة المعادلة للمنشأة بسعر في ذلك السوق (سواء كان السعر ملحوظاً بشكل مباشر أو غيراً 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 ، وطراً لأن المنشآت المختلفة (والنشطة 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) ، وبما أن ذلك ، يمين أحد السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) (وبالتبعية المشاركون 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 لاستلاك القدرة على بيع أصل محدد أو نقل التزام محدد في تاريخ لقياس 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 للزام في تاريخ القياس ، يفترض قياس القيمة العادلة في المعاملة تتم في ذلك التاريخ مأخوذة من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو بسن بالالتزام ، وتحدد للمعاملة المحترصة أساساً لتقدير سعر بيع الأصل أو تحويل الالتزام .

المشاركون في السوق

٢٢- تقيس المنشأة القيمة المعادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي سيتم استخدامها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام على افتراض أن المشاركين في السوق سيتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية .

٢٣- لا تحتاج للمنشأة إلى تحديد مشاركين محددتين في سوق عدد وضع تلك الافتراضات ، بدلاً من ذلك ينعبر على المنشأة بنحيت الصفات التي تميز للمشاركين في السوق بصفة عامة مع الأخذ يمين الاعتبار للموامل المحددة لكل مما يلي :

(أ) الأصل أو الالتزام .

(ب) السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام .

(ج) المشاركون في السوق الذي مشير المنشأة معهم معاملة في ذلك السوق .

السعر

٢٤- تعد القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع الأصل في الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة في السوق الأساسي (أو سوق 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 الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) المستخدم بقياس للقيمة العادلة للأصل أو الالتزام بسبب تكلفة المعاملة ، ويتم 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 المشاة لمعاملة الأصل لم الالتزام .

٢٦- لا تتضمن تكاليف المعاملة تكاليف النقل . وإذا كان لموقع من صفات الأصل (كما هو الحال مع السلع الأولية) ، فينظر تعديل السعر في السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) بالتكاليف ، إن وجدت ، والتي سيتم تكبئها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى تلك السوق .

التطبيق على الأصول غير المالية

أفضل وأحسن استخدام للأصول غير المالية

٢٧- يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي 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 المالي بعين الاعتبار استخدام الأصل الممكن ماديًا والمسموح به قانونيًا والمجدى ماديًا على النحو التالي :

(أ) يأخذ الاستخدام الممكن ماديًا بعين الاعتبار الصفات القابلة للأصل والتي يتخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل (على سبيل المثال ، موقع العنبر أو حجمه) .

(ب) يأخذ الاستخدام المسموح به قانونيًا بعين الاعتبار عند تسعير الأصل (على سبيل المثال ، داخل حدود العمر في أو منطقة زراعية) .

(ج) يأخذ الاستخدام المجدى ماديًا بعين الاعتبار ما إذا كان استخدام الأصل للممكن ماديًا والمسموح به قانونيًا يولد دخلاً أو تدفقاً مالياً كافياً (مع الأخذ في الاعتبار تكاليف تحويل الأصل لإعداد للاستخدام المجدى من أجله) لإنتاج عائد استثماري. يستلزم المشاركون في السوق من الاستثمار في الأصل في نطاق ذلك الاستخدام .

٢٩- يحدد الاستخدام الأفضل والأحسن بناءً على وجهة نظر مستخدمي السوق ، حتى لو كانت المنشأة تهدف لاستخدام مختلف ، ولكن يفترض أن يكون استخدام المنشأة العملي للأصل غير العملي هو الاستخدام الأفضل والأحسن ما لم يوحى السوق أو أي عامل آخر أن الاستخدام المختلف من قبل المشاركين في السوق مبرر لقيمة الأصل .

٣٠- قد تنوى المنشأة ، بعرض حماية موقعها التنافسي أو لأي سبب آخر ، عدم استخدام الأصل غير العملي المشتري بشكل فاعل أو قد تنوى عدم استخدام الأصل وفقاً لاستخدامه الأفضل والأحسن ، فعلى سبيل المثال قد تكون تلك هي الحالة بالنسبة للأصل غير الملموس الذي تخطط المنشأة لاستخدامه بشكل دفاعي من خلال منع الآخرين من استخدامه ، وعلى الرغم من ذلك يكون على المنشأة قياس القيمة الفعلية للأصل غير العملي على افتراض استخدامه الأفضل والأحسن من قبل المشاركين في السوق .

أساس تقييم الأصول غير المالية

٣١- يحدد الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المادي أساساً للتقييم المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل على النحو التالي .

(أ) قد يوفر الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير العملي قيمة قصوى للمشاركين في السوق من خلال استخدامه مع أصول أخرى كمجموعة (حيثما تم تركيبها أو بعدها للاستخدام) أو مع أصول والالتزامات مختلفة (مثل مؤسسات الأعمال).

(ب) في حالة كان الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل يكمن في استخدام الأصل مع مجموعة من الأصول الأخرى أو أصول والالتزامات أخرى ، تكون القيمة الفعلية للأصل هي السعر الذي سيتم الحصول عليه في معاملة بيع الأصل الدالية على افتراض أنه سيتم استخدام الأصل مع أصول أخرى أو أصول والالتزامات أخرى وأنه سوف تكون تلك الأصول والالتزامات (أي الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة) متوفرة للمشاركين في السوق.

(ج) تتضمن الالتزامات المرتبطة بالأصل والأصول التكميلية والالتزامات التي تمول رأس المال العامل ولكنها لا تتضمن الالتزامات المستخدمة لتمويل أصول غير تلك التي تقع ضمن مجموعة الأصول .

(د) يجب أن تكون الافتراضات حول الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير العملي متسقة لكافة أصول (التي يكون الاستخدام الأفضل والأحسن ذا علاقة بها) مجموعة الأصول أو مجموعة الأصول والالتزامات التي سيتم وضعها لاستخدام الأصل.

(ب) قد يوفر المستخدم الأفضل والاستخدام الأحسن للأصل غير المالى للقيمة القصوى للمشاركين في السوق على أساس مستقل - وفي حال كان الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل يتمثل باستخدامه على أساس مستقل ، فتكون القيمة المعادلة حينئذ هي السعر الذي سيتم الحصول عليه في معاملة بيع الأصل الحالية للمشاركين في السوق الذين يستخدمون الأصل على أساس مستقل.

٣٢- يفترض قبل القيمة المعادلة للأصل غير المالى أن بيع الأصل يتم بما يتفق مع وحدة الحساب المحددة في معيار المحاسبة المصرية الأخرى (التي قد تكون أصل واحد)، ويكون هذا هو الحال عندما يفترض قبل القيمة المعادلة أن الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل يكون باستخدامه مع أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى لأن قبل القيمة المعادلة يفترض أن لمشارك في السوق من تلك بالفعل الأصول للتكميلية والتزامات المرتبطة.

٣٣- توضح الفقرة ٣٣ كيفية تطبيق مفهوم أساس التقييم للأصول غير المادية .

التطبيق على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية المنشأة

المبادئ العامة

٣٤- يفترض قياس القيمة المعادلة تمام تحويل الالتزام المالى أو الالتزام غير المالى أو أداة حقوق ملكية المنشأة (على سبيل المثال - حصص حقوق الملكية الصادرة كمبلغ مالى في فدايا الأعمال) إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس، ويفترض تحويل الالتزام أو أداة حقوق الملكية للمنشأة ما يلي:

(أ) يقاس الالتزام قائماً وبتعين على المشارك في السوق المقبول إليه للوفاء بالالتزام . وأنه لأن تتم نسوية الالتزام مع الطرف الدائن لو خدعاً لذلك سداد في تاريخ القياس.

(ب) تنفى أداة حقوق ملكية المنشأة قائمة ويحصل لمشارك في السوق المقبول إليه الأداة على الحقوق ويتحمل المسئوليات المرتبطة بالأداة وأنه لا يتم إلغاء الأداة لو سداها في تاريخ القياس .

٣٥- حتى عندما لا يكون هناك سوق ملحوظ لتزويد معلومات لتسعير حول تحويل الالتزام لو أداة حقوق ملكية المنشأة (مثلاً لأن عقود التعاضد أو للقانونية الأخرى تمنع تحويل هذه البيوع) ، فقد يكون هناك سوق ملحوظ لهذه البيوع في حال كانت محظوظ بها من قبل أطراف أخرى. على أنها أصول (على سبيل المثال ، سند شركة أو حياز شراء على أسهم منشأة).

- ٣٦- يتعين على المنشأة في كل الحالات أن تريد من استخدام التدخلات الملحوظة ذات الصلة ونكّل من استخدام التدخلات غير الملحوظة لتقليد هدف قياس القيمة العادلة وهو تقدير السعر الذي سيتم به المعاملة المنظمة لتحويل الالتزام أو أداة حقوق الملكية بين المشاركين في السوق في تاريخ التقييم وفقاً لظروف السوق الحالية.
- ٣٧- عندما لا يتوفر سعر معن لمعينة نقل التزام مطبق أو معنل أو أداة حقوق ملكية المنشأة ويكون للبند المطابق محتفظ 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 الذي يحتفظ بالبند المطابق على أنه أصل في تاريخ التقييم .
- ٣٨- يتعين على المنشأة في مثل هذه الحالات أن تقيس القيمة لمعينة للالتزام أو حقوق الملكية كما يلي :
- (أ) استخدام السعر المعن في السوق النشط للبند المطابق المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال كان ذلك سعر متاحاً .
- (ب) استخدام تدخلات ملحوظة مثل سعر المعن 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 كالمنكور لبدء في حال كانت الأسعار الملحوظة والمنكورة هي التفضيل (أ) و (ب) غير متوفرة .
- (١) منهج الإدخال (مثل لميلوب القيمة الدافئة الذي يأخذ بعين الاعتبار التفضيلات التفضيلية المستقلة التم. يتوقع المشترك للم سوق أن يحصل عليها من امتلاك الالتزام لو أداة حقوق الملكية كأصل . راجع الفقرتين ١٠ و ١١.
- (٢) منهج السوق (مثل استخدام الأسعار المعينة للالتزامات و أدوات حقوق الملكية لمعينة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول . راجع الفقرات ٥ و ٦).
- ٣٩- يتعين على المنشأة تعديل السعر المعن للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والمحتفظ بها من قبل طرف آخر على أنها أصل في حالة وجود عوامل خاصة بالأصل ، لا تطبق 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 يلي بعض العوامل التي قد تدل على أن السعر المعين للأصل يحتاج إلى تعديل :

(أ) ارتباط السعر المعين للأصل بالالتزام معاً أو أداة حقوق ملكية مماثلة (بغير تطبيق) 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 المحسوسة في القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية للمماثلة واحتفظ بها على أنها أصل .

(ب) اختلاف أسس 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 نصيب انتمائي (مثل الضمين) ممنوع من طرف ثالث . في هذه الحالة لن يكون أسس حساب الالتزام مخصص للحزمة المدمجة ، بينما الهدف يتمثل في قياس للقيمة العادلة للالتزام الجهة المصدرة وليس للقيمة العادلة لحزمة المدمجة . و عليه، تقوم المنشأة في هذه الحالات بتعديل السعر الملحوظ للأصل لاستبعاد أثر قسطن الانتمائي الممنوع من الطرف الثالث.

الالتزامات وأدوات حقوق الملكية غير المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصل

٤٠ - عندما لا يتوفر سعر معيّن لنقل التزام مطبق أو ممثل أو أداة حقوق ملكية المنشأة مطابقة أو مماثلة في الوقت الذي لا يحتفظ طرف آخر ببند مطبق على أنه أصل ، يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب التكيف من وجهة نظر مشترك في السوق يدين بالالتزام أو قدم بالمطالبة بحقوق الملكية .

٤١ - قد تأخذ المنشأة أي مما يلي على سبيل المثال عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية :

(أ) للتدفقات النقدية قصاصات مستقبلية التي بنوقع المشارك في السوق أن يتكديها عند سداد الالتزام ، بما في ذلك التعويض الذي سيطلبه مشترك في السوق مقابل التكفل بالالتزام (راجع الفقرات من ٣١ إلى ٣٣) .

(ب) المبلغ الذي سيحصل عليه مشترك في السوق لإبرام أو إصدار التزام مطبق أو أداة حقوق ملكية مطابقة باستخدام الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير البند المطبق (على سبيل المثال الذي يتمتع بذلك

الصفات الائتمانية) في السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) لإصدار للالتزام 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 المصري (٢٥) "الأصول المالية: الإفصاحات"). 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 قوفاء بالالتزام أم لا. وقد يختلف الأثر تبعاً للائتمان، على سبيل المثال:

(أ) إذا كان الالتزام عبارة عن تعهد بتسليم نقد (القرض المالي) أو تعهد بتسليم بضائع أو خدمات (القرض غير المالي).

(ب) شروط تحسين الائتمان المرتبطة بالالتزام، إن وجدت.

٤٤- تعكس قيمة القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الأداء على أساس وحدتها حسابية، ويتعين على مصدر الالتزام الذي تم إصداره مع تحسين ائتماني لطرف ثالث باعتباره جزءاً لا يتجزأ وتم حسابه بشكل منفصل عن الالتزام ألا يشمل أثر تحسين الائتمان (على سبيل المثال، كفاءة طرف ثالث لتسليم) في قياس القيمة العادلة للالتزام، وإذا ما تم حساب أثر تحسين الائتمان بشكل منفصل عن الالتزام، فيؤخذ المصدر بعين الاعتبار الموقف الائتماني الخاص به وليس لمخصص بلضمان عند قياس القيمة العادلة للالتزام.

التعهد الذي يمنع تحويل الالتزام أو أداة حقوق ملكية المنشأة

٤٥- يتعين على المنشأة عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق ملكية للمنشأة ألا تتضمن مدخلاً منفصلاً أو تعديلات لمداخلات أخرى مرتبطة بوجود هذا بمنع نقل التبدل، ويكون أثر التقييد الذي يمنع نقل التبدل هو أداة حقوق ملكية للمنشأة مدرجا بها ضمناً لو بشكل صريح في المدخلات الأخرى المستخدمة في قياس القيمة العادلة.

٤٦- على سبيل المثال، يقل كل من الدائن والمدين، في تاريخ المعاملة، سعر للمعاملة للالتزام مع معرفة تامة بأن الالتزام يتضمن قيداً يسهل نفيه، كنتيجة لإدراج قيد في تحديد سعر المعاملة، ولا يكون مطلوباً استخدام مدخلاً منفصلاً أو تعديلاً أحد المدخلات

المنشأة من تاريخ المعاملة لعكس أثر فقد المعروض على نقل - وعلى نحو مماثل، لا يكون مطلوباً في تاريخ القيد للاضحة استخدام مدحلاً مفصلاً أو تحديلاً أحد المدخلات المستخدمة في تاريخ المعاملة لعكس أثر فقد المعروض على النقل -

الالتزام المالي تحت الطلب

٤٧- لا نقل القيمة للعائلة للالتزام المالي تحت الطلب (تمثل فوديعة تحت الطلب) عن المبلغ

المنقوع عند الطلب ، مضمومة من أول تاريخ قد يتعين فيه دفع المبلغ .

التطبيق على الأصول المالية والالتزامات المالية ذات المراكز المتغيرة في مخاطر

سوق أو مخاطر انتماء للطرف المقابل

٤٨- تتعرض المنشأة التي تمتلك مجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية لمخاطر

السوق (وفقاً لما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)) ولمخاطر

الائتمان (وفقاً لما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)) خلاصة بكل

الأنواع المتداولة . ولذا، أدلت المنشأة مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية

ذلك على أساس صافي تعرضها إلى مخاطر السوق أو مخاطر الائتمان فيكون من

المسموح للمنشأة بأن تقوم بتطبيق استثناء من هذا المعيار المصري لتبيان للقيمة

العائلة . ويسمح الاستثناء المذكور بقياس القيمة العادلة لمجموعة من الأصول المالية

والالتزامات المالية على أساس السعر الذي يتم الحصول عليه لبيع صافي المركز

لموجب Long position (أي مركز أصول) مع التعرض لمخاطر معده أو الذي

سيتم دفعه لنقل صافي 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 بالتساق مع الكيفية التي مفهوم بها

المشاركين في السوق بنفس صافي التعرض للمخاطر في تاريخ القياس .

٤٩- يتم السماح للمنشأة باستخدام الاستثناء الوارد في فقرة ٤٨ غلط في حال قيام المنشأة

بكل ما يلي :

(أ) لإدارة مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافي تعرض

المنشأة لخطر (أو مخاطر) سوق محددة أو تعرضها لخطر انتماء أحد الأطراف

المقابلة وفقاً لإدارة المخاطر أو استراتيجية الاستثمار الموثقة للمنشأة .

و(ب) تقدم معلومات على ذلك الأسس عن مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية للأعضاء الأساسيين في الإدارة لمعلوماً للمنفعة ، كما تم تعريفهم في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الانصاف عن الأطراف ذوي العلاقة" .

و(ج) كل مطلوب من المنشأة أو اختارات فليس تلك الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة في قائمة للمركز المالي في نهاية كل فترة يتم إعداد القوائم المالية عنها .

٥٠- لا يتعلق الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨، "عرض القوائم المالية، ففي بعض الحالات، يختلف أساس عرض الأدوات المالية في قائمة المركز المالي عن أساس قياس الأدوات المالية، مثلاً إذا لم يطلب أحد معايير المحاسبة المصرية أو يسمح بمعرض الأدوات المالية على أساس العادي، وقد تحتاج المنشأة في الحالات المعاملة لتوزيع تعديلات على مستوى المحفظة (راجع الفقرات من ٥٣ إلى ٥٦) على معلومات الأصول أو الالتزامات المختلفة التي تمثل مجموعة الأصول والالتزامات المالية التي يتم إدراجها على أساس صافي تعرض المنشأة للمخاطر، ويتعين على المنشأة القيام بهذا التوزيع على أساس منطقي ومتناغم باستحالة منهجية علانية للظروف،

٥١- يتعين على المنشأة أن تقرر السبلية للمحاسبة التي تتبعها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "كسبسات المحاسبة والتغيرات في التعديلات المحاسبية والأخطاء" لاستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨، ويتعين على المنشأة التي تستخدم هذا الاستثناء تطبيق تلك السياسات المحاسبية، بما في ذلك سياساتها لتوزيع تعديلات الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب (راجع الفقرات من ٥٣ إلى ٥٥) وتعديلات التكتل (راجع الفقرة ٥٦)، إذا سيطر ذلك، لمحفظة معينة بشكل منتظم من فترة لأخرى،

٥٢- يطبق 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" .

تعرض لمخاطر السوق

٥٣- يتعين على المنشأة عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨، لقياس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية التي يتم إدراجها 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 هدف للظروف الأكثر تعقيداً للقيمة العادلة لصافي تعرض المنشأة لتلك المخاطر للسوق (راجع الفهرتين "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 عملة للمدج مماثلة أن 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 أسس 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 تنجم عن الأصول المالية والالتزامات المالية مماثلة إلى حد بعيد، فعلى سبيل المثال، المنشأة التي تستخدم عقداً مستقبلياً مدته ١٢ شهراً مقابل لتتقيد لتقيداً المرتبطة بقيمة تعرض لمخاطر معدل الفائدة لأكثر من عشر شهراً على فداء مالية منها خمس سنوات ضمن المجموعة التي تتألف فقط من تلك الأصول المالية والالتزامات المالية، تقوم بقياس القيمة العادلة للتعرض لمخاطر معدل الفائدة لأكثر من عشر شهراً على أسس صافي وما تبقى من التعرض لمخاطر سعر فائدة (أي ٢-٥ سنوات) على أسس إجمالي.

تعرض 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 للمقابل أو صافي تعرض الطرف المقابل لمخاطر الائتمان للمنشأة في قياس القيمة العادلة عندما يأخذ المشركون في السوق بعين الاعتبار أي ترتيبات قائمة تحد من التعرض لمخاطر الائتمان في حالة لتختلف عن للسداد (على سبيل المثال، اتفاقية مقلصة رتبسية master netting agreement مع طرف المقابل أو اتفاقية تطلب بيان ضمان

إضافي على أساس صافي تعرض كل طرف لمخاطر اقتتان الطرف الآخر) ويتعين أن يعكس قياس القيمة العادلة توقعات المشاركين في السوق حول احتمالية أن يكون الترتيب قابلاً للتنفيذ قانوناً في حالة لتختلف عن السوق.

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

٥٧- يتصل سعر المعاملة عندما يتم شراء أصل أو تحمل لزام 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 ينبع المنشأة بالضرورة الأصول بالأسعار التي تم دفعها لشرائها، وعلى نحو مماثل، لا تتصل المنشأة بالضرورة الالتزامات بالأسعار المقبوضة لتحملها.

٥٨- في العديد من الحالات، يكون سعر المعاملة معلوماً للقيمة العادلة (على سبيل المثال، قد ينطبق هذه الحالة عندما يتم معاملة شراء الأصل في تاريخ المعاملة في السوق الذي يمكن بيع الأصل فيه).

٥٩- عند تحديد ما إذا كانت للقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تساوى سعر المعاملة، يتعين على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو الالتزام. ونصف فترة "أ" ٤ المواضع 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 مبتدئاً بالقيمة العادلة وكان سعر المعاملة مختلف عن القيمة العادلة، يتعين على المنشأة أن تقوم بالاعتراف بالمكسب أو الخسارة لنتائجه في الربح أو الخسارة عما تم بهدد تلك المعيار خلاف ذلك.

أساليب التقييم

٦١- يتعين على المنشأة استخدام أسلوب تقييم التي تعتبر ملائمة وفقاً للظروف والتي تتوافر فيها مطلوبات كافية لقياس للقيمة العادلة، مع تطبيق الاستفادة للمخاطر الملحوظة ذات الصلة والحد من استخدام للمخاطر غير الملحوظة.

٦٢- إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تقدير للسعر الذي قد يتم به المعاملة المنتظمة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين في السوق هي تزيح للقياس وفقاً

لظروف السوق الحالية. ووجد ثلاثة نماذج يتم استخدامها على نطاق واسع هي منهج السوق ومنهج للتكلفة ومنهج الدخل. ولتحصل الفترات من "أ٥" إلى "أ١٦" الأوجه الرئيسية تلك النماذج، ويتعين على المنشأة استخدام أساليب التقييم المناسبة مع واحد أو أكثر من تلك النماذج لقياس القيمة العادلة.

١٢- في بعض الحالات، يكون هناك أسلوب تقييم واحد مناسب (على سبيل المثال، عند تقييم أصل أو التزام باستخدام الأسعار قسمة 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 للنفية). وفي حالة استخدام عدة أساليب تقييم لقياس القيمة العادلة، يجب تقييم النتائج (أي المؤشرات الخاصة بالقيمة العادلة) مع الأخذ بعين الاعتبار معقولة مجال القيم التي تم التوصل إليها من تلك النتائج. وقياس القيمة العادلة هو النقطة التي تقع ضمن ذلك المجال والتي تعتبر الأكثر تعبيراً للقيمة العادلة وفقاً للظروف.

١٤- إذا كان سعر المعاملة هو القيمة للعائلة عند الاعتراف الأولي وكان سيتم استخدام أسلوب تقييم يستخدم معاملات غير ملحوظة لقياس القيمة العادلة في الفترات اللاحقة، فيجب ممارسة أسلوب التقييم بحيث تكون نتيجة أسلوب التقييم عند الاعتراف الأولي مساوية لسعر المعاملة. وتضمن المعايير أن يعكس أسلوب التقييم ظروف السوق الحالية عما لها نساعد المنشأة في تحديد ما إذا كان هناك ضرورة لإجراء تعديل أسلوب التقييم (على سبيل المثال، قد يكون هناك حاجة للأصل أو الالتزام غير مشمولة بأسلوب التقييم). ويتعين على المنشأة بعد الاعتراف الأولي وعند قياس القيمة العادلة باستخدام أسلوب أو أسلوب تقييم تستخدم معاملات غير ملحوظة، أن تضمن أن تعكس تلك الأساليب للتقييم بيانات تسوق الملحوظة (على سبيل المثال، سعر الأصل أو الالتزام للمماثل) في تاريخ القياس.

١٥- يتعين تطبيق أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة للعائلة بثبات. غير أنه من الملائم أن يتم تغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه (على سبيل المثال، تغيير في التوجيه 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 للعائلة وفقاً للظروف. وقد تظهر هذه هي الحالة على سبيل المثال، إن وقع أي من الأحداث التالية:

(أ) توليد أسواق جديدة،

أو (ب) توليد معلومات جديدة،

أو (ج) عند توليد المعلومات المستخدمة سابقاً،

أو (د) تحسين أساليب التقييم ،

أو (هـ) تغير ظروف السوق .

٦٦- يتعين للمحاسبة عن التعديلات القائمة عن التغيير في أسلوب تقييم أو كيفية تطبيقه باعتبارها تغييراً في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) - غير أن الإقصاحات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٥) للتغيير في التقدير المحاسبي ليست مطلوبة للتعديلات قائمة 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 الأساليب التي فيها مدخلات ملحوظة لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) أسواق البورصة وأسواق لتجار وأسواق التماسرة وأسواق الأطراف-الأصلية (راجع الفقرة ٣٤).

٦٩- يتعين على المنشأة أن تختار المدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي سبأخذها للمشاركة في السوق مع الاعتدال في معاملة على الأصل أو الالتزام (راجع الفقرتين ١١ و ١٢). وفي بعض الحالات، يتم إجراء تعديل كنتيجة لتلك الخصائص مثل علاوة أو الخصم (على سبيل المثال، علاوة السيطرة أو خصم حقوق الأقلية / للحقوق غير المسيطرة). ولكن ينبغي ألا يشمل قياس القيمة العادلة علاوة أو خصم غير متسق مع وحدة الحساب الواردة في معيار المحاسبة المصري والذي يتطلب أو يسمح بقياس للقيمة للعائلة (راجع الفقرتين ١٣ و ١٤). ولا يسمح عند قياس القيمة للعائلة بالعلاوة أو الخصومات التي تعكس حجم باعتباره احتفاظ صفة من صفات المنشأة بالأصل أو الالتزام (باعتدال العمل الذي يعدل السعر لمعلن 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 للخصصة المسيطرة)

لا يسمح به في قبيل القيمة المعدلة، وفي جميع الحالات وباستثناء ما هو وارد في الفقرة ٧٩، إذا كان هناك سعر معين في سوق ينشط (أي تدخلات المستوى ١) للأصل أو الالتزام فيجب على المنشأة أن تقوم باستخدام تلك للسعر دون تعديل عند قبيل القيمة المعدلة.

مدخلات على تسلسل أسعار العرض والطلب

٧٠- في حالة وجود سعر عرض وطلب للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة (على سبيل المثال مدخلات من سوق للتجار)، فينبغي استخدام سعراً يقع في مجال الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب bid-ask spread والذي يعتبر الأكثر تعبيراً 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 فقرات من ٧٢ إلى ٩٠)، ويسمح باستخدام أسعار العرض لمركز الأصول وأسعار الطلب لمراكز الالتزامات إلا أنه غير مطلوب.

٧١- لا يمنع هذا المعيار استخدام سعر متوسط للسوق mid-market أو التقنيات السعري 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 أصل التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن ثلاث مستويات (راجع الفقرات من ٧٩ إلى ٩٠) وذلك لزيادة الشفافية وقابلية المقارنة بين قياسات القيمة العادلة والاقتصادات ذات العلاقة. ويعطى تسلسل للقيمة العادلة الأولوية القصوى للأسعار المعينة (غير المعدلة) في السوق نشطة للأصول أو الالتزامات (مدخلات المستوى ١) والأولوية النجى للمدخلات غير الملحوظة (مدخلات المستوى ٢).

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 قوائم القيمة المعدلة بأكمله في نفس مستوى تسلسل القيمة العادلة لمدخلات المستوى الأدنى الذي يعتبر مهماً للقياس بأكمله. وبقتضي تقييم أهمية مدخلات محددة للقياس بأكمله، يستخدم التقدير الحكمي مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام.

وعد تحديد مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيفه قياس القيمة العادلة حسنة لا يتعين الأخذ بعين الاعتبار التعديلات للوصول إلى القياسات الخاصة على القيمة العادلة مثل تكاليف البيع عند قياس القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع.

٧٤- قد يؤثر نوازل المدخلات ذات صلة والموضوعية النسبية لها على عملية اختيار أساليب التقييم للملائمة (راجع الفقرة ٦١٠)، ولكن يترتب تسلسل القيمة للعائلة أولوية مدخلات أساليب التقييم وليس أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، يمكن تصنيف قياس القيمة العادلة الذي يتم استخدامه باستخدام أسلوب القيمة الحالية ضمن المستوى ٢ أو ٣، وفقا للمدخلات الهامة للقياس بالكامل ومستوى تسلسل القيمة للعائلة الذي يتم تصنيف تلك المدخلات ضمنه.

٧٥- عندما تتطلب المدخلات الملحوظة تعديلا باستخدام مدخلات غير ملحوظة وكان التعديل يؤدي لقياس قيمة عائلة أعلى أو أقل بكثير، يتم تصنيف القياس الناتج ضمن المستوى ٢ لتسلسل القيمة العادلة، فعلى سبيل المثال، في حال كان المشارك في السوق يأخذ بعين الاعتبار تأثير قيد عروض على بيع الأصل عند تقييم سعر الأصل، ينبغي على المنشأة تعديل السعر المعلن لتعكس أثر ذلك القيد. وفي حال كان ذلك سعر المعلن ضمن مدخلات المستوى ٢ وكان التعديل عبارة عن مدخلات غير ملحوظة هامة للقياس بأكمله، فينبغي تصنيف القياس ضمن المستوى ٢ من تسلسل القيم العادلة.

مدخلات المستوى ١

٧٦- مدخلات المستوى ١ هي الأسعار الملاحظة (غير المعدلة) في سوق سطر لأصول أو التزامات مطابقة تستطيع المنشأة الوصول إليها في تزيغ القياس.

٧٧- يقدم سعر المعلن في السوق لسطر لتأجيل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ويتعين استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة حيثما يمكن باستثناء ما هو وارد في الفقرة ٧٩.

٧٨- إن مدخلات المستوى ١ للعديد من الأصول والالتزامات المالية ممكن أن تكون عرضة في العديد من الأسواق النشطة (على سبيل المثال، في بورصات مختلفة)، ونعاً 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 قياس السوق الأساسي.

و (ب) ما إذا كان بإمكان المنشأة أن تقوم معاملة للأصل أو الالتزام بسعر تلك السوق في تاريخ القياس.

٧٩- لا ينبغي على المنشأة أن تقوم بأي تعديل لتحذات المستوى ١ فيما عدا الحالات التالية:

(أ) عندما تمتلك المنشأة عدا كبيرا من الأصول أو الالتزامات المعاملة (ولكن غير مطابقة) (على سبيل المثال، الأوراق المالية للكيون) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وعندما يكون السعر للمعلن في السوق النشط متاحا ولكن لا يمكن الحصول إليه بسهولة لكل من تلك الأصول والالتزامات بشكل منفرد (أي أنه سيكون من الصعب للمعلن على معلومات التسعير لكل أصل أو للقرن منفردا في تاريخ القياس نظرا إلى الحجم الكبير للأصول أو الالتزامات المعاملة التي تمتلكها المنشأة). في مثل هذه الحالة، فإنه من العملي والمناسب، أن تقسم المنشأة القيمة للعائلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد حصريا على الأسعار للمعدة (على سبيل المثال، تسعير المصفوفة matrix pricing)، غير أن استخدام طريقة تسعير بديلة يؤدي إلى تصنيف قياسي قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل للقيمة العادلة.

(ب) عندما لا يمثل السعر للمعلن في سوق نشط القيمة للعائلة في تاريخ القياس. ويمكن أن تكون هذه هي الحالة على سبيل المثال إذا وقعت أحداث عامة (كالمعاملات في أسواق الأطراف-الأصول أو المناجزة في سوق المعاصرة أو إعلان إخباري) بعد إغلاق السوق ولكن قبل تاريخ القياس. وينبغي على المنشأة وضع وتطبيق سياسة ثابتة لتعديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياس للقيمة للعائلة. ولكن في حال تم تعديل للسعر للمعلن بالمعلومات المحددة، فإن التعديل يؤدي إلى تصنيف قياسي قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل للقيمة العادلة.

(ج) عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة باستخدام للسعر للمعلن للبيد المطبق الذي يتم المناجزة عليه على أنه لحصل في سوق نشط وكان ذلك قسم يحتاج إلى تعديل تبعاً للموايل الخاصة بالبيد أو الأصل (راجع الفقرة ٢٩٣). وإذا لم يكن هناك تعديل مطلوب على السعر للمعلن للأصل، فينبغي عن ذلك قيمة عادلة تصنف ضمن المستوى ١ من تسلسل للقيمة العادلة، ولكن أي تعديل للسعر للمعلن للأصل سيبتع عنه تصنيف قياسي قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل للقيمة العادلة.

٨٠- إذا كانت المنشأة تمتلك مركزاً في أصل أو التزام منفرد (بما في ذلك مركز يتضمن عدا كبيرا من الأصول أو الالتزامات المضاربة، مثل امتلاك أدوات مالية) وكان الأصل أو الالتزام متداولاً في سوق نشط، فينبغي قياس القيمة للعائلة للأصل

لم الالتزام ضمن المستوى ١ باعتبارها ناتج ضرب سعر المعلن لوحدة الأصل أو الالتزام في كمية التي تحتفظ بها المنشأة، وهذه هي الحالة حتى لو كان حجم التداول اليومي الطبيعي للسوق غير كاف لاستيعاب كمية المحتفظ بها وكان تقديم طلبات بيع المركز في معاملة واحدة قد يؤثر على السعر للمعلن.

مداخلات المستوى ٢

٨١- تشمل مداخلات المستوى ٢ في كافة المداخلات بخلاف أسعار معلن عنها ضمن المستوى ١ وتكون هذه المداخلات ملحوظة للأصل أو الالتزام بتشكل مباشر أو غير مباشر.

٨٢- إذا كان للأصل أو الالتزام مدة محددة (تعاقدية) ينبغي بالضرورة أن تكون مداخلات المستوى ٢ ملحوظة طوال مدة الأصل أو الالتزام. وتتضمن مداخلات المستوى ٢ ما يلي:

(أ) الأسعار قصصية للأصول أو الالتزامات المعتمدة في أسواق نشطة،

(ب) الأسعار المعلقة للأصول أو الالتزامات المضافة أو المعتمدة في أسواق غير نشطة،

(ج) المداخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام عند الأسعار المعلقة، على سبيل المثال:

(١) أسعار الفائدة ومنحنيات لموائد yield curves المنحرفة التي يتم الإعلان عنها بصورة دورية شائعة،

و (٢) التذبذبات الضمنية implied volatilities،

و (٣) الفروقات الائتمانية credit spreads،

(د) المداخلات التي يتم معياريها في السوق market-corroborated.

٨٣- تختلف تعديلات ومداخلات المستوى ٢ بناء على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام. وتتضمن تلك العوامل ما يلي:

(أ) حالة الأصل أو موقعه.

و (ب) مدى ارتباط المداخلات بالبيور قابلة للمقارنة مع الأصل أو الالتزام (بما في ذلك للعوامل المبينة في الفقرة ٢٩).

و (ج) حجم أو مستوى النشاط في الأسواق الذي يتم ملاحظة المداخلات به.

٨٤- لن إجراء تعديل على أحد مداخلات المستوى ٢ الذي يعد هاماً للقياس بأكمله قد ينتج عنه تصنيف، قياس قيمة عذلة ضمن المستوى ٣ لتسلسل الأهمية للعذلة وذلك إذا كان التعديل يستخدم مداخلات هامة غير ملحوظة.

٨٥- توضح الفقرة ٣٥ استخدام مداخلات المستوى ٢ لأصول والالتزامات معينة.

مدخلات المستوى ٣

- ٨٦- مدخلات المستوى ٣ هي المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام.
- ٨٧- يتم استخدام مدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة للعادلة في حالة عدم توافر مدخلات ملحوظة ذات علاقة بحيث يتم الأخذ في الاعتبار الموقف التي يكون فيها نشاط السوق صئيل، إن وجد نشاط بالمرء، للأصل أو الالتزام في تاريخ التقييم، ولكن يبقى هدف قياس القيمة للعادلة كما هو، أي سعر البيع في تاريخ التقييم من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام، لذلك، يتعين أن تكون المدخلات غير الملحوظة الافتراضات التي سيتم استخدامها لمشاركين 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 استخدامه لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير) والخطر المتأصل في مدخلات أسلوب التقييم، ولا يعد للقياس الذي لا يتضمن نميلاً للخطر قياساً للقيمة العادلة إذا كان المشاركون في السوق يقومون بإجراء تعديل للخطر عند تسعير الأصل أو الالتزام. فعلى سبيل المثال، قد يكون إجراء تعديل للخطر ضرورياً عندما يكون هناك عدم تأكيد جوهري بخصوص القياس (على سبيل المثال، عندما يحدث 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 ٣٧ إلى ٤٧).
- 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 مستبضة للحصول على معلومات متعلقة بالافتراضات لمشاركين في السوق. ولكن يتعين على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار كافة المعلومات المختلفة بالافتراضات المشارك في السوق والتي تتوفر بشكل معقول. والمدخلات غير الملحوظة التي تم تطويرها بالطريقة المبينة أعلاه تعتبر افتراضات لمشاركين في السوق وبالتالي فهي تلي هدف قياس القيمة للعادلة.

٩٠- توضيح لفقرة "أ٣٦" استخدام مدخلات مستوى ٣ لأصول ولتزامات محددة.

الإفصاح

٩١- يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم البندين التاليين:

(أ) أساليب تقييم والمدخلات المستخدمة للوصول إلى قياسات القيمة العادلة بالنسبة للأصول والتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الأولي.

(ب) أثر قياسات 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 فتحيج أو التحلل الذي ينبغي للقيام به.

و (د) ما إذا كان مستخدمو بيانات مالية يحتاجون إلى معلومات إضافية لتقييم للمعلومات الكمية التي تم الإفصاح عنها.

إذا لم تكن الإفصاحات المضمنة 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 معلومات المذكورة فيما كحد الأدنى. لكل فئة من الأصول والتزامات (راجع الفقرة "٩٤" للحصول على معلومات حول تحديد الفئات الملائمة من الأصول والتزامات) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة (بما في ذلك القياسات على أساس القيمة العادلة في نطاق هذا المعيار).

(أ) قياس القيمة العادلة في نهاية فترة الفوائد المالية بالنسبة لقياسات القيمة العادلة للمتكثرة وغير المتكثرة وأسباب لقياس بالنسبة لقياسات القيمة العادلة غير المتكثرة. وقياسات القيمة العادلة المتكثرة للأصول أو التزامات هي تلك التي تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى أو يسمح بها في قائمة المركز المالي في

بهاية كل فترة مالية. وقيلسات 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 تقرر منشأة الأصل المحتفظ به بفرض البيع بالقيمة العادلة مطروحاً عنها تكاليف البيع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لفرض البيع وعمليات غير المسجلة" لأن القيمة للعائلة للأصل مطروحاً عنها تكاليف البيع أقل من قيمته الدفترية).

(ب) مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف قياسات القيمة العادلة بأكملها ضمنه (المستوى ١ و ٢ و ٣) 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 حدوث التحويلات بين المستويات (الرفع للفترة ٢٠١٥) بالنسبة للأصول والالتزامات المحتفظ بها في نهاية الفترة المالية والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر. ويتعين الإفصاح عن التحويلات في داخل كل مستوى ومناقشتها بشكل منفصل عن التحويلات خارج كل مستوى.

(د) وصف أسلوب أو أساليب التقييم والمخالفات المستخدمة في قياس القيمة العادلة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة للمتكررة وغير المتكررة للمصنفة في المستوى ٢ والمستوى ٣ لتسلسل القيمة العادلة. وفي حالة حدوث تغيير في أسلوب التقييم (على سبيل المثال، لتغيير 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 محدودة بالمدخلات غير الملحوظة الهامة المستخدمة في قياس القيمة العادلة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة للمصنفة في المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة. ولا يتعين على المنشأة أن تصنع 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 يستطيع المنشأة أن تتجاهل المدخلات الكمية غير الملحوظة الهامة لقياس القيمة العادلة والمتوفرة بشكل معقول للمنشأة.

(هـ) تحليل الحركة عن الأرصدة الافتتاحية والختامية بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة والمصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن تغييرات خلال فترة المنسوبة إلى ما يلي:

(١) إجمالي المكاسب أو الخسائر لفترة المعترف بها من الربح أو الخسارة والفائدة أو البنود في الربح أو الخسارة التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر ضمنها،
(٢) إجمالي المكاسب أو الخسائر لفترة المعترف بها في الدخل الشامل الآخر والفائدة أو البنود في الدخل الشامل الآخر التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر ضمنها.

(٣) المشتريات والمبيعات والإصدارات والتسويات (بم الإفصاح لكل منها بشكل منفصل).

(٤) مبالغ أي تحويلات دخل أو خارج المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة وليس تلك للتحويلات ومهابة المنشأة في تحديد الحالات التي تعتقد فيها حدوث تحويلات بين المستويات (راجع لفقرة ٩٥). ويتعين الإفصاح عن تحويلات إلى المستوى ٣ وعناقيصها بشكل منفصل عن التحويلات خارج المستوى ٣.

(و) بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة والمصنفة بين المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، مبلغ إجمالي للمكاسب أو الخسائر لفترة محددة في " (هـ) (١) " والمتضمنة في الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى التغيير في المكاسب أو الخسائر غير المحققة المرتبطة بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في نهاية فترة مالية والفائدة أو البنود في الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر غير المحققة ضمنها.

(ز) وصف لعمليات التقييم المستخدمة من قبل المنشأة بالمسح لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، (بما في ذلك مثلاً كيفية تحديد للمنشأة لسياساتها وإجراءاتها وتحليلها للتغيرات في قياسات القيمة العادلة من فترة لأخرى).

(ح) بتسوية لقياس القيمة العادلة المتكررة والمصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة:

(١) بالنسبة لجميع مثل تلك المقاييس، وصف تفصيلي لحسابية قياس القيمة العادلة للتغيرات في المدخلات غير الملحوظة إذا كان التعبير في تلك المدخلات في مبلغ مختلف يؤدي إلى قياس أعلى أو أقل بكثير للقيمة للعائلة. وإذا كان هناك علاقات متداخلة بين تلك المدخلات والمدخلات غير الملحوظة الأخرى المستخدمة في قياس القيمة للعائلة، 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 للعائلة. وللقيام بهذا الإفصاح، يجب أن يتضمن الوصف التفصيلي للحسابية نجده تغييرات في المدخلات غير الملحوظة تلك المدخلات غير الملحوظة التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للقطعة (د) كحد الأدنى.

(٢) بالنسبة للأصول والالتزامات المالية، إذا كان تغير واحد أو أكثر من المدخلات غير الملحوظة ليعكس التداخل الممكنة المعقولة للافتراضات سيغير من القيمة العادلة بشكل كبير، فينبغي على المنشأة أن توضح ذلك الحيف، وأن تقوم بالإفصاح عن تلك التغيرات، (ويتعين على المنشأة أن توضح عن كيفية حساب أثر التغير الذي تم بفرض عكس بدل ممكن معقول للافتراض). ولذلك الغرض، يتم تقدير الأهمية في ضوء فريج أو الفسار، وإجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات، أو إجمالي حقوق الملكية إذا كان يتم الاعتراض بالتغيرات في القيمة للعائلة في الدخل الشامل الآخر.

(ط) بالنسبة لقياس القيمة العادلة المتكررة وغير متكررة، إذا كان الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي يختلف عن استخدامه الحالي، فيتعين على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن ذلك الحيف، وعن سبب استخدام الأصل غير المالي بطريقة مختلفة عن الاستخدام الأفضل والأحسن.

٩٤- يتعين على المنشأة أن تحدد لفئات الملائمة عن الأصول والالتزامات على لميل:

(أ) طبيعة وخصائص ومخاطر الأصل أو الالتزام.

(ب) مستوى تسييل القيمة للعائلة الذي تم تصنيف قياس القيمة للعائلة ضمنه.

قد يكون من الضروري نشر عدد لفئات بالنسبة للمقاييس القيمة للعائلة المصنفة ضمن المستوى ٣ عن سلسل القيمة للعائلة لأن تلك المقاييس لها درجة أكبر من عدم

لذلك وعدم الموضوعية، ويقتضي تحديد ذات الأصول والالتزامات لملزمة التي ينبغي تقديم إيصاحات عنها بشكل قياسات لقيمة للعائلة مملوكة الحكم المعنى الشخصي، ويتم تحديد ذات الأصول والالتزامات بتجزئة أكبر في العادة من البنود المعروضة في قائمة المركز المالي، ولكن يجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية تسمح بالمطابقة مع الحدود 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 تلي تلك الفئة متطلبات هذه الفقرة.

٩٥- يتعين على المنشأة أن تفصح ونتائج سياساتها في تحديد الحالات التي تعتقد فيها حدوث التحويلات بين مستويات تمثيل القيمة للعائلة وفقاً للفقرة ٩٣ (ج) و(هـ) (٤)، وينبغي أن تكون سياسة واحدة فيما يتعلق بتوقيت الاعتراف بالتحويلات إلى المستويات بخارج المستويات. وتتضمن أمثلة سياسات تحديد توقيت التحويلات ما يلي:

- (أ) تاريخ الحدث أو التعبير في الظروف الذي تسبب في التحويل.
- (ب) بداية فترة لمالية.
- (ج) نهاية فترة لمالية.

٩٦- إذا تحدث المنشأة قرراً باستخدام الاستثناء الولد في الفقرة ٤٨ في سياساتها المحاسبية، فعليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٧- لكل فئة من الأصول والالتزامات التي لم يتم قياسها بالقيمة للعائلة في قائمة المركز المالي ولكن يتم الإفصاح عن قيمتها للعائلة، يجب على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها الفقرة ٩٣ (ب) و (د) و (ط) أن تكون لا تتغير على المنشأة أن تقدم الإفصاحات الكمية حول قممخالات غير الملحوظة الهامة المستخدمة في قياسات القيمة العادلة المستمدة في المستوى ٣ من تسلسل القيمة الدالة المطلوبة بموجب الفقرة ٩٣(د). وبالمية لتلك الأصول والالتزامات، لا تحتاج المنشأة تقديم الإفصاحات الأخرى المطلوبة في هذا المعيار.

٩٨- بالنسبة للالتزام غير القابل للفصل، الذي تم قياسه بالقيمة للعائلة وإصداره بتخصيص ضمان طرف ثالث، يتعين على الجهة المصدرة أن تفصح عن وجود تحسين لثمان وما إذا كان قد انعكس في قوائم القيمة للعائلة.

٩٩- يتعين على المنشأة عرض الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب هذا المعيار في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر ملائمة.

ملحق

إرشادات التطبيق

يرتفق هذا الملحق بمبار المحاسبة المصري رقم (٤٥) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه ويشرح تطبيق الفقرات من ١٢ إلى ٩٩ وله نفس مرجعية الإجراءات الأخرى من المجلد.

أ ت ١ يمكن أن تختلف الأحكام المهيبة الشخصية لمطابقة في مواقف التقييم المختلفة. ويبين هذا الملحق الأحكام التي من الممكن تطبيقها عندما تقيس لامتثالة القيمة العادلة في موقف تقييم مختلف.

منهج قياس القيمة العادلة

أ ت ٢ الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير للسعر الذي سيتم به بيع أصل أو تحويل للتزم في معاملة مغلقة بين المشاركين في السوق في تزيغ للقياس وفقاً لسروط السوق الحالية. ويقتضي قياس القيمة العادلة من الممتثالة أن تحدد ما يلي:

(أ) الأصل أو الالتزام للمعد الذي يمثل موضوع القياس بشكل يتفق مع وحيته (حسابية).

(ب) أساس تقييم قياتم للقياس للأصول غير المالية (بشكل يتفق مع الاستخدام الأفضل والأنسب للأصل).

(ج) السوق الأساسي (أو السوق الأكثر لهجية) للأصل أو الالتزام.

(د) أسلوب (أساليب) التقييم لامتثالة للقياس مع الأخذ بعين الاعتبار توافر البيانات التي سيتم وفقاً لها صيغ المدخلات التي تمثل الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام وصيغتي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم تصنيف لمدخلات ضمنه.

أساس تقييم الأصول غير المالية (الفقرات من ٣١ إلى ٣٣)

أ ت ٣ عند قياس القيمة لامتثالة للأصل غير المالي المستخدم إلى جانب أصول أخرى كمجموعة (عسما هي مجهزة أو معدة للاستخدام) أو مع أصول والقرارات أخرى (مثل مؤسسة الأصل)، فإن لمر 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 بالكامل. وسيتم عن استخدام الأصول كمجموعة في ميزات الأعمال المستمرة. ميزات يمكن أن تكون متوفرة للمشاركين في السوق (أي ميزات المشاركين في السوق التي يتعين أن تؤثر على القيمة العادلة للأصل بما 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 تحويلات على قيمة الأصل المستخدم على أساس مستقل. وقد تكون هذه هي الحالة إذا كان الأصل عبارة عن آلة وقيلس القيمة العادلة يتم تحديده باستخدام سعر منقوض لآلة مملوكة (غير مجهزة أو معدة للاستخدام) بعد تعمله بتكاليف النقل والتركيب حيث يتم قياس القيمة العادلة للضرب والموقع الحاليين للآلة (مهما 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 وسقوم المشاركون في السوق بتحويله إلى بضائع جاهزة، ستقرض القيمة لمعاملة للأصل أن المشاركين في السوق اشتروا لو 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 تقييم لمستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل. قد تطبق هذه الحالة عند استخدام طريقة الأرباح لغائضة لعدد من الفترات multi-period excess earnings لقياس القيمة العادلة للأصل غير

علوم لأن تلك الأساليب للتقييم نضجدا تأخذ بعين الاعتبار مساهمة أي أصول فنية و/أو الفوائد المرتبطة بها في المجموعة التي يستخدم الأصل غير المعلوم فيها.

(هـ) وفي حالات محدودة - عندما تستخدم المنشأة أصل ضمن مجموعة أصول - يمكن للمنشأة قياس الأصل بالمبلغ الذي يقارب قيمته العادلة عند توزيع القيمة للعائلة لمجموعة الأصول على الأصول الفردية المكونة للمجموعة. وقد تنطبق هذه الحالة إن كان التقييم ينطبق بملكية عائلية وكانت القيمة العادلة للمقر الذي تم تحصيله (أي مجموعة الأصل) موزعة على مكونات أصولها (مثل الأسهم والتأمينات).

القيمة للعائلة عند الاعتراف الأولي (الفقرات من '٥٧' إلى '٦٠')

أ ت ٤ ينص على المنشأة عند تحديد ما إذا كانت القيمة للعائلة عند الاعتراف الأولي تعادل سعر للعائلة أو تأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالمعاملة والأصل أو الالتزام. على سبيل المثال، لا يمثل سعر المعاملة القيمة للعائلة للأصل لو الالتزام عند الاعتراف الأولي في أي من الحالات التالية:

(أ) كانت المعاملة تتم بين أطراف ذات علاقة، رغم وجود إمكانية لاستخدام السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة كمداخلات في قبيل القيمة للعائلة في حال كانت المنشأة تمتلك شيئاً 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 تنطبق هذه الحالة إذا كان البائع يولده صانعة مالية.

(ج) كانت وحدة الحساب المبنية من خلال سعر للمعاملة مختلفة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة للعائلة. على سبيل المثال، قد تنطبق هذه الحالة إن كان الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة للعائلة واحداً من العناصر المختلفة في المعاملة (على سبيل المثال، في برنامج الأصول) أو إن كانت المعاملة تتضمن حقوقاً وامتيازات غير مغطاة ويتم قياسها بشكل منفصل وفقاً لمعيار محاسبية مصري آخر أو إن كان سعر المعاملة يتضمن تكاليف المعاملة.

(د) كان السوق الذي تتم فيه المعاملة مختلفا عن السوق الاساسي (أو السوق الأكثر يحدية) - على سبيل المثال، قد تكون تلك الأسواق مختلفة جدا كانت المنشأة تاجر يبرم معاملات مع عملاء في سوق التجزئة إلا أن السوق الأساسي (أو السوق الأكثر لحدية) لمعاملة الخروج تتم مع نطاق اخرين في سوق قوسطاء.

أساليب التقييم (الفقرات من '٦١' إلى '٦٦')

منهج السوق

- أ ت ٥ يستخدم منهج السوق للأسعار 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 تحديري على سبيل المثال، عادة تستخدم أساليب التقييم لمتنفة مع منهج السوق مضاعفات السوق market multiples للمتنفة من مجموعات قابلة للمقارنة. وقد تقع المضاعفات ضمن نطاقات بها أكثر من مضاعف لكل مجموعة قابلة للمقارنة. ويقتضي اختيار المضاعف لملائم من ضمن فئات استخدام الحكم الشخصي مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الكمية ونوعية الخاصة بالقبول.
- أ ت ٧ تتضمن أساليب التقييم لمتنفة مع منهج السوق تسعير للمصفوفة matrix pricing. ويعتبر تسعير للمصفوفة أسلوب رياضي مستخدم بشكل أساسي لتقييم بعض أنواع الأدوات المالية مثل الأوراق المالية للتيون دون الاعتماد حصريا على الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة وإعلاء بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية بالأوراق المالية المسعرة الأخرى المتخذة كأساس قياسي.

منهج التكلفة

- أ ت ٨ يعكس منهج التكلفة المبلغ الذي يتم طلبه حاليا لاستبدال لقطعة الإنتاجية للأصل (وقتي يشمل إليها في العادة بتكلفة الاستبدال الحالية current replacement cost).
- أ ت ٩ يستند السعر الذي يتم الحصول عليه مقابل بيع الأصل من وجهة نظر لمشارك في السوق كساع غير التكلفة التي يتحملها لمشارك في السوق كمشتري من تمك. أو بناء أصل بديل له منفعة مماثلة. بعد تعديله للقيام تلك لأن لمشارك في السوق كمشتري لن يدفع في الأصل أكثر من المبلغ الذي يستقبل به القطعة

الإساجية للأصل. ويتضمن التقدم تدهور لحالة للعامة والتقدم الوظيفي (التكنولوجي) والتقدم الاقتصادي (الخارجي)، وبعد التقدم أضمن من الإهلاك لأعراض إعداد قوائم لمالية (توزيع التكلفة التاريخية) لم لأعراض لضرائب (تستخدم أعمال لمالية محددة)، وفي الكثير من الحالات، يتم استخدام طريقة تكلفة الاستبدال الحالية لقياس القيمة للعائلة للأصول المملوكة المستخدمة لقياس حاسب أصول لغيري أو مع أصول والتزامات أخرى.

منهج الدخول

أ ١٠ طبقاً لمنهج للدخول يتم تحويل المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، للتقانات التقنية أو الدخل والمصروفات) إلى مبلغ حالي وحيد (أي مخصص). وعندما يتم استخدام منهج للدخول، يمكن قياس القيمة للعائلة توقعات السوق الحالية حول المبالغ المستقبلية.

أ ١١ تتضمن أساليب التقييم هذه، على سبيل المثال، ما يلي:

(أ) أساليب القيمة الحالية (راجع الفقرات (من أ ١٢ إلى أ ٣٠).

و (ب) نموذج تسعير الخيارات، مثل نموذج بلاك-شولز-سميثون - Black-

Scholes-Merton أو النموذج ذي الحدين binomial model (ي

نموذج لاتيس (lattice)، الذي يجمع أساليب القيمة الحالية ويعكس كل من قيمة الزمن و القيمة للحقيقة intrinsic value للحيز.

و (ج) نموذج الأرباح الزائدة لعدد من الفترات والتي يتم استخدامها لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير المملوكة.

أساليب القيمة الحالية

أ ١٢ نوضح الفقرات من أ ١٢ إلى أ ٣٠ استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة، وتركز تلك الفقرات على أسلوب تعديل معدل الخصم المطلوب للتدفق النقدي المتوقع (القيمة الحالية المتوقعة). ولا تفرض تلك الفقرات استخدام أسلوب قيمة حالية ولحد تحديد أو تقدير استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة للعائلة على الأساليب التي تم ملائمتها. ويعتمد أسلوب القيمة الحالية المستخدم لقياس القيمة للعائلة على الدقائق والظروف الخاصة بالأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه (على سبيل المثال، إذا كان بالإمكان ملاحظة الأسعار للأصول للعائلة للمقارنة في السوق) وتوافر البيانات الكافية.

عناصر قياس القيمة الحالية

أ ت ١٣ تعتبر القيمة الحالية (أي تطبيق منهج المخل) أداة مستخدمة لربط مبلغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو القيد) بمبلغ حالي باستخدام معدل خصم. ويجمع قيرص القيمة لعانة لأحصل لو الائتراء باستخدام أسلوب للقيمة الحالية كل من العناصر المذكورة بناء من وجهة نظر لمشاركين في السوق في تاريخ القياس:

- (أ) تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل أو الائتراء الذي يتم قياسه.
- (ب) فتوفعات حول الاختلاف للممكنة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية بما يمثل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية.
- (ج) للقيمة الزمنية للنقود التي يتم التعبير عنها بالمعدل المفروض على الأصول ذات الطبيعة النقدية الحالية من المخاطر والتي لها تواريخ مستحق لو فترات زمنية تتفق مع الفترة المغطاة بالتدفقات النقدية والتي لا يوجد بها خطر عدم التأكد في التوقيت لو خطر لتتلف عن تسداد للمالك (أي معدل فائدة خالي من المخاطر risk-free interest rate).
- (د) سعر عقيل تحصل خطر عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية (أي علاوة لخطر risk premium).
- (هـ) للعوامل الأخرى التي قد يأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار في تلك الأحوال.
- (و) فيما يخص الائتراءات، مخاطر عدم الأداء المرتبط بالائتراء بما في ذلك مخاطر الائتمان فذاتية للمشاء (الطرف الملتزم).

المبادئ العامة

أ ت ١٤ تختلف أساليب للقيمة الحالية في الطريقة التي تستخدم بها العناصر الواردة في الفقرة ١٣. ولكن كافة المبادئ العامة المذكورة أعلاه تحكم تطبيق أي أسلوب قيمة حالية مستخدم لقياس القيمة للعالة:

- (أ) يتعين أن تعكس التدفقات النقدية ومعدلات الخصم الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الائتراء.
- (ب) يتعين أن تأخذ التدفقات النقدية ومعدلات الخصم في الحسبان فقط العوامل المنسوبة للأصل أو الائتراء الذي يتم قياسه.

- (ج) لتجنب الازدواجية لم أعمال أثر عوامل المخاطر - يتعين أن تعكس معدلات الخصم لفراضات متفقة مع تلك المتأسلة في التدفقات النقدية، على سبيل المثال، يتعين أن تكون التدفقات النقدية التي تتضمن أثر التضخم منصوصة بمعدلات للفائدة الحالية من المخاطر متضمنة لأثر التضخم .
- (د) يتعين أن تتفق معدلات الخصم مع العوامل الاقتصادية الصعبة للعملة التي يتم إعداد التدفقات النقدية بها.

خطر عدم التأكد

- أ ت ١٥ تتم عملية قياس القيمة الحالية باستخدام لمسايب للقيمة الحالية في ظل أوضاع من عدم التأكد لأن التدفقات النقدية لمستخدمة تكون مقدرة وليست قم معروفة، وتكون كلا من قيمة التدفقات النقدية وتوقيتها غير مؤكدة في الكثير من الحالات، وحتى القم الثالثة تعاقباً مثل المدفوعات على فرض معرضة لعدم التأكد في حال كان هناك خطر تخلف عن قسده.
- أ ت ١٦ يبحث المشاركون في السوق بشكل عام عن تعويض (أي علاوة مخاطر risk premium) لتحميل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية للأصل لمو الالتزام، ويتعين أن يتضمن قياس القيمة الحالية علاوة مخاطر لتعكس القيمة التي يطلبها المشاركون في السوق كتعويض عن عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية، وإلا لن يعكس القياس للقيمة الحالية بصورة حقيقية ، وقد يكون تحديد علاوة المخاطر الملائمة صعباً في بعض الحالات، ولكن درجة الصعوبة وحدها ليست سبب كافى لامتنعاد علاوة لمخاطر.
- أ ت ١٧ تختلف لمسايب للقيمة الحالية في كمية تعديلها بالخطر وينوع التدفقات النقدية التي لمستخدمها، على سبيل المثال:

- (أ) يستخدم أنوب تعديل معدل الخصم (راجع الفقرات (من أ ت ١٨) إلى أ ت ٢٢) معدل خصم معدل بالخطر، وتدفقات نقدية تعاقبية لم متفقا عليها لم الأراجح حدوثها،
- (ب) لمستخدم الطريقة ١ من لمسايب تقييم القيمة الحالية المتوقعة (راجع للفقرة أ ت ٢٥) للتدفقات النقدية المتوقعة لمعدلة بالخطر ومعدل خالى من لمخاطر،
- (ج) لمستخدم الطريقة ٢ من لمسايب تقييم القيمة الحالية المتوقعة (راجع للفقرة أ ت ٢٦) لتدفقات نقدية لممتوقعة غير المعدلة لأي مخاطر ومعدل خصم

معدل ليشمل علاوة مخاطر تلبي يطلبها المشاركون في السوق، وبخلاف 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 المبلغ المتوقعة الممكنة بغض النظر عما إذا كانت تدفقات نقدية تعاقدية أو متفق عليها (كما الحال مع المندقات) 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 التحلف عن القسط من قبل المدين). ويتم استخراج سعر للخصم المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم من معدلات العائد الملحوظة للأصول أو الائتمانات القابلة للمقارنة المتداولة في السوق، ونظراً لذلك، يتم خصم التدفقات النقدية التعاقدية أو المتفق عليها أو الأرجح حدوثاً بمعدل لسوق الملحوظ أو المقرر لهذه التدفقات النقدية المشروطة (أي معدل لعائد لسوقي).

أ ت ١٩ يقتصر أسلوب تعديل معدل الخصم تحليل بيانات السوق للأصول أو الائتمانات القابلة للمقارنة، ويتم عمل مقارنة من خلال الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التدفقات النقدية (على سبيل المثال، عما إذا كانت التدفقات النقدية تعاقدية أو غير تعاقدية ويزجج مستجابتها على نحو مماثل للتغيرات في الظروف الاقتصادية)، إلى جانب عوامل أخرى (على سبيل المثال، درجة قلماءة والضمان والمدة والشروط المعقدة والمبولة). وبدلاً من ذلك، عندما يكون الأصل أو الالتزام المفرد القابل للمقارنة يعكس المخاطر المتأصلة في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بمعدالة، يمكن استخراج سعر الخصم باستخدام بيانات لأصول أو للترامت عديدة قليلة للمقارنة بالترامت مع متحني لعائد الخالي من المخاطر (أي استخدام منهج "الترلكد" build-up).

أ ت ٢٠ وبغرض توضيح منهج الترلكد، يفترض أن الأصل (أ) يمثل حق تعاقدى 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 تعاقدى للحصول على ١,٢٠٠ جنيه في السنة الواحدة ويبلغ سعر السوق له ١,٠٨٢ جنيه، وتبعاً لذلك، يبلغ معدل العائد السنوي الضمني (أي سعر العائد السنوي لسنة واحدة) ما قيمته ١٠,٨% ((١,٢٠٠ - ١,٠٨٢ / ١,٠٨٢ جنيه) - ١).

(ب) الأصل (ج) هو حق تعاقدى للحصول على ٧٠٠ جنيه في عامين ويبلغ سعر السوق له ٥٦٠ جنيه، وتبعاً لذلك، يبلغ المعدل فعلاً السنوي الضمني (أي سعر العائد للسوقي لسنتين) ما قيمته ١٦,٦% ((٧٠٠ - ٥٦٠ / ٥٦٠ جنيه) - ١).

(ج) تعتبر كافة الأصول الثلاثة قابلة للمقارنة فيما بحصر لخطر (أي توزيع السداد والائتمان للممكن).

أ ت ٢١ على أسس توفرت المتفرعات التدفعية التي سيتم الحصول عليها للأصل (أ) فيما يتعلق بالتوقيت للأصل (ب) والأصل (ج) (سنة واحدة للأصل (ب) ومعدل سنتين للأصل (ج))، يعتبر الأصل (ب) أكثر قابلية للمقارنة بالأصل (أ)، باستخدام للتدفعات التدفعية التي سيتم الحصول عليها للأصل (أ) (٨٠٠ جنيه) ومعدل السوق لسنة واحدة للخاص بالأصل (ب) (١٠,٨%)، تكون القيمة العادلة للأصل (أ) ٧٢٢ جنيه (٨٠٠ جنيه / ١,٠٨)، بدلا من 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) (١٦,٢%) ليصبح معدل سوق لسنة واحدة باستخدام الهيكل المستحق لمبعض تعالدا الخلفي من المخاطر، قد يكون مطلوب معلومات إضافية ومحللين لتحديد ما إذا كانت علاوة الخطر لسنة واحدة وسنتين متماثلتين. وإذا تم تحديد أن علاوة 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 المفاوضات أو التدفوعات الثابتة، يتضمن معدل الخصم التعديل للمخاطر المتأصلة في التغيرات لتقنية للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه. وفي بعض التطبيقات لأسلوب تعديل معدل الخصم للتدفقات النقدية التي لا تعمل مقبوضات، أو مدفوعات ثابتة، قد يكون إجراء تعديل لتدفقات نقدية ضروريا لتحقيق قابلية للمقارنة مع الأصل أو الالتزام الملحوظ الذي يتم استخراج معدل الخصم منه.

أسلوب القيمة الحالية المتوقعة

أ ت ٢٣ تستخدم أسلوب القيمة الحالية المتوقعة كفضلة بدء حزمة من الصفقات النقدية التي تمثل المتوسط المرجح المحتمل لكافة التدفقات النقدية المستقبلية الممكنة (أي التدفقات النقدية المتوقعة). ويكون التقدير الناتج مطابقاً للقيمة المتوقعة والتي يعبر عنها في المصطلحات الإحصائية بـ المتوسط المرجح للقيم الممكنة للمتغير العشوائي المنفصل ودالة للتوزيع لكل الاحتمالات المرتبطة. وحيث أن جميع التدفقات لطيفة للممكنة ثم ترجيح احتمالاتها لا يكون للتدفق النقدي المتوقع ناتج مشروطاً بوقوع أي حدث معين (على خلاف التدفقات النقدية المستخدمة في أسلوب تعديل معدل الخصم).

أ ت ٢٤ عند اتخاذ القرارات الاستثنائية، يأخذ المشاركون في السوق الذين يتحذرون للخطر بعين الاعتبار خطر أن تختلف التدفقات النقدية الفعلية عن التدفقات النقدية المتوقعة. وتعتبر نظرية المحفظة بين نوعين من الخطر:

(أ) خطر عدم الانتظام (القابل للتبوع)، وهو خطر حاصل بأصل أو التزام معين
(ب) لخطر المنتظم (غير القابل للتبوع)، وهو الخطر فُتشتع المشترك بين أحد الأصول أو الالتزامات مع بيود أخرى بمحفظة متنوعة.

تتبنى نظرية المحفظة أنه عندما يكون السوق في حالة التوازن، يكون تعويض المشاركين في السوق مقابل تحمل للخطر المنتظم المتأصل في التدفقات النقدية فقط، وقد تكون هناك أشكال أخرى للعائد أو التعويض متوفرة في الأسواق غير الفعالة أو خارج حالة التوازن).

أ ت ٢٥ تعدل الطريقة ١ لأسلوب القيمة المعدلة المتوقعة التدفقات النقدية المتوقعة للأصل للخطر المنتظم (أي خطر السوق) من خلال طرح علاوة لخطر النقدي (أي التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر). وتمثل التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر تلك التدفقات النقدية شبه المؤكدة، وهي محصورة بمعدل الفائدة الخالي من المخاطر. وبشير التدفق النقدي شبه المؤكد إلى التدفق النقدي المتوقع (كما هو معروف) معدل بالخطر بحيث يكون لمشارك في السوق لا يجد فرق في تداول تدفق نقدي مؤكد مقابل تدفق نقدي متوقع. على سبيل المثال، إذا كان لمشارك في السوق راعياً في تداول تدفق نقدي متوقع يبلغ ١,٢٠٠ جنيه مقابل

تدفق نقدي مؤكد يبلغ ١.٠٠٠ جنيه ٠ بعد مبلغ ١.٠٠٠ جنيه معادل مؤكد لمبلغ ١,٢٠٠ جنيه (أي تمثل الـ ٢٠٠ جنيه علاوة للخطر النقدي). في تلك الحالة، لن يجد مشارك السوق فرق في الأصل المحتفظ به.

أ ت ٢٦ وفي المثال، تحلل للطريقة ٢ من أساليب القيمة الحالية المتوقعة للخطر المستقيم (أي خطر السوق) من خلال تطبيق علاوة الخطر على معدل الفائدة الخالي من المخاطر، وبعبارة أخرى، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل يتوافق مع المعدل المتوقع المرتبط بالتدفقات النقدية للمرحلة باحتمالاتها (أي معدل فعائد المتوقع)، وبعبارة أخرى، النموذج المستخدم للنماذج المستخدمة لتسعير الأصول الخطرة مثل نموذج تسعير الأصل الرأسمالي يفترض تغيير معدل العائد المتوقع، حيث أن معدل الخصم المستخدم في أسلوب تحديد 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 فعائد المتوقع المتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة أو المرجحة باحتمالاتها.

أ ت ٢٧ وبعد من توضيح لمطريقتين (١) و (٢)، فترصد أن الأصل يُقَـبَل بقيمة متوقعة تبلغ ٧٨٠ جنيه في سنة واحدة محددة على أساس التدفقات النقدية الممكنة والاحتمالات المبيّنة أعلاه، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر لغايل لتطبيق على التدفقات النقدية لمدة سنة واحدة هو ٥٪، وعلاوة الخطر المستط لأحد الأصول له نفس المواصفات للخطر ٣٪

التدفقات النقدية المحتملة	الاحتمال	تدفقات 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 المبسط، تمثل التدفقات النقدية المتوقعة ٧٨٠ جنيه المتوسط المرجح للاحتمالات للنتائج الممكنة الثلاثة، وفي الموقف الأكثر واقعية، قد يكون

هناك العديد من قنناج للممكة. ولكن وبغرض تطبيق أسلوب القيمة الحالية للمتوقعة، ليس من الضروري دائماً أن تأخذ توزيعات كافة التدفقات النقدية للممكة باستخدام النماذج والأساليب المعقدة بعين الاعتبار. بدلاً من ذلك، قد يكون من الممكن تصميم عدد محدود من السيناريوهات والاحتمالات المنفصلة التي تجسد مصفوفة التدفقات النقدية للممكة، على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة التدفقات النقدية المحققة لفترة سابقة ذات صلة، معدلة بالتغيرات في الظروف التي تحدث لاحقاً (عبر سبيل المثال، التغيرات في العوامل الخارجية، بما في ذلك الظروف الاقتصادية أو السوقية واتجاهات الصناعة والمخاطر وكذلك للتغيرات في العوامل الداخلية التي تؤثر على المنشأة بوجه أكثر تحديداً)، مع الأخذ بعين الاعتبار افتراضات للمشاركين في السوق.

أ ت ٢٩ نظرياً، تكون القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للتدفقات النقدية للأصل هي نفسها بغض النظر سواء تم تعديلها باستخدام الطريقة ١ أو للطريقة ٢ كالآتي:

(أ) عند استخدام الطريقة ١، يتم تعديل التدفقات النقدية لمتوقعة للخطر المنتظم (أي خطر السوق). وفي غياب بيانات السوق التي تشير مباشرة إلى معدل تعديل للخطر، يمكن اشتقاق هذا المعدل من نموذج تسعير الأصل باستخدام مبدأ انتهاء التأكد. على سبيل المثال، يمكن تحديد معدل للخطر (أي علاوة للخطر النقدي البالغ ٢٢ وحدة نقد) باستخدام علاوة للخطر المستعمل للبالغ ٣% (٧٨٠ جنيه - [٧٨٠ جنيه $\times$ (١.٠٨/١.٠٥)])، فذلك ينتج عنه تكافؤات نقدية متوقعة معدلة بالخطر بقيمة ٧٥٨ جنيه (٧٨٠ جنيه - ٢٢ جنيه). تمثل القيمة البالغة ٧٥٨ جنيه المبلغ شبه المؤكد للقيمة البالغة ٧٨٠ جنيه وبتم خصمها بمعدل الفائدة الحالية 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 لمتوقعة بالخطر المنتظم (أي خطر السوق). وبدلاً من ذلك، يتم تعديل معدل الخصم لتعديل تلك للخطر. وتبعاً لذلك، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل المعدل المتوقع البالغ ٨% (أي معدل الفائدة الخالي من المخاطر البالغ ٥% مضافاً إليه علاوة للخطر 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 بالأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه والمدى الذي يحتاج فيه بيانات كافية والأحكام الشخصية المستخدمة.

تطبيق أساليب القيمة الحالية على الالتزامات ودواف حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وغير محتفظ بها من قبل أطراف آخرين على أنها أصول (الفقرتين ٤١٠ و ٤١١)

أ ت ٣١ عند استخدام المنشأة أسلوب القيمة الدلالية لقياس القيمة العادلة للالتزام غير محتفظ به من قبل طرف آخر علم له أصل (علم سبيل المثال، للقرضات الإرفقة أو إعادة الأصول لحالتها)، يجب أن تقوم المنشأة، بجانب بعض الأمور الأخرى، بتقدير التدفقات النقدية للصادرة المستقبلية التي يتوقع المشاركون في السوق تكبدها عند الوفاء بالالتزام. ويجب أن تشمل التدفقات التقديرية المستقبلية الصادرة توقعات المشاركين في السوق حول تكاليف الوفاء بالالتزام والتعويض الذي يطلبه المشاركون في السوق مقابل تحمل الالتزام. يشمل مثل هذا التعويض على العائد الذي يطلبه المشارك في السوق عما يلي:

(أ) فقياء بالنشاط (أي قيمة الوفاء بالالتزام، على سبيل المثال، باستخدام المولد التي يمكن استخدامها لأنشطة أخرى).

(ب) تحمل المخاطر المرتبط بالالتزام (أي علاوة الخطر الذي يعكس خطر أن تختلف التدفقات التقديرية للصادرة الفعلية عن التدفقات التقديرية المتوقعة) (راجع الفقرة أ ت ٣٣).

أ ت ٣٢ على سبيل المثال، لا يتضمن الأفراد غير المالي معدل تعاقدي للعائد ولا يوجد هناك عائد سوقي ملحوظ لذلك الالتزام، وفي بعض الحالات، تكون عناصر للعائد التي يطلونها المشاركون في السوق غير قليلة للتفسير من بعضها البعض (على سبيل المثال، عند استخدام السعر الذي يفرضه مفاوض يمثل طرف ثالث على أساس رسوم تبنية)، وفي حالات أخرى، تحتاج المنشأة إلى تقدير تلك العناصر بشكل منفصل (على سبيل المثال، عند استخدام السعر الذي يفرضه مفاوض يمثل طرف ثالث على أساس للتكلفة مضافاً إليه رسم معين لأن المفاوض في تلك الحالة لن يتحمل خطر التغيرات المستقبلية في التكاليف).

أ ت ٣٣ يمكن للمنشأة أن تشمل عائدات للخطر في قبيل القيمة المعادلة للتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة غير المحقق بها من قبل طرف آخر كأصل بالحدود الطرق التالية:

(أ) تعديل التدفقات النقدية (أي كزيادة في مبلغ التدفقات النقدية الصادرة).
أو (ب) تعديل المعدل المستخدم لحسم التدفقات النقدية المستقبلة لنفسها الحالية (أي كخفض في سعر الخصم).

ويتعين على المنشأة أن تتأكد أنها لم يتم بازدياد أو أعمال للتعدلات بالخطر. على سبيل المثال، إذا تم زيادة التدفقات النقدية المقدرة لتأخذ بعين الاعتبار القويض مقابل تحمل للخطر المرتبط بالتزام، يتعين ألا يتم تعديل معدل الخصم ليعكس ذلك للخطر.

المخضلات إلى أساليب التقييم (الفقرات من "٦٧" إلى "٧١")

أ ت ٣٤ تتضمن أمثلة الأسواق التي قد تكون بها مدخلات ملحوظة لبعض الأصول والائتمانات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) ما يلي :

(أ) أسواق مبورصة *Exchange markets*، حيث تتوفر أسعار الإهل في سوق للورصة بسهولة وتمثل للقيمة المعادلة بشكل عام..

(ب) أسواق الوطاء *Dealer markets*، يكون للتجار في سوق الوطاء مستعدون للتداول (إما بيعاً أو شراءً لحساباتهم الخاصة)، بما يتيح سهولة استخدام رأس مالهم للاحتفاظ بمخزون من البند 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 للوسطاء لبعض الأصول والائتمانات الأخرى بما في ذلك بعض الأدوات المالية والسلع الأولية والأصول المادية (مثل المعادن المستخرجة).

(ج) أسواق السمسرة *Brokered markets*، يحاول السمسرة في أسواق السمسرة التوفيق بين المشتريين والبائعين ولكن لا يكونون مستعدين للتداول لحساباتهم الخاصة، وبعبارة أخرى، لا يستخدم السمسرة رأس مالهم للاحتفاظ بمخزون من البند التي يصنعون السوق بها. ويعلم السمسرة الأسعار

للمطلوبة والمعرضة من قبل الأطراف المعنية ، ولكن كل طرف لا يدرك متطلبات سعر الصرف الآخر. وتتوفر أيضاً أسعار المعاملات التي تمت، وتتضمن أسواق المسمرة شبكات تواصل إلكترونية يتم فيها مطابقة طلبات شراء و البيع وتتضمن أيضاً أسواق الفعارات التجارية وفلسكية.

(د) أسواق المستفيدين الرئيسيين *Principal-to-principal markets*. يتم للتداول في أسواق المستفيدين الرئيسيين حول المعاملات - سواء الإصدار أو إعطاء البيع على حد سواء - بشكل مستقل نون وسطية، وقد تتم إتاحة معلومات قليلة فيما يتعلق بتلك المعاملات عليها.

التسلسل الهرمي 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 للمعدل ملحوظ في فترات زمنية مسعرة بشكل كبير لكامل فترة العقد.

(ب) عقد مبادلة معدل الفائدة الثابتة بالمتغيرة بناء على منحى العائد الصادر بالعملة الأجنبية، وقد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو معدل عقد المبادلة بناء على منحى العائد الصادر بالعملة الأجنبية للمحوظ في فترات زمنية مسعرة بشكل كبير لكامل الفترة . وقد تنطبق هذه الحالة عندما تكون مدة العقد ١٠ سنوات وكان ذلك للمعدل ملحوظ في فترات زمنية مسعرة لمدة سبع سنوات، شريطة أن لا يكون أي استقراء معقول لمنحى العائد للمدة العشرة عاماً لقاسي القيمة العادلة للعقد ككل.

(ج) عقد مبادلة الفائدة الثابتة بالمتغيرة بناء على المعدل الرئيسي *prime rate* لذلك محدد، وقد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو معدل الفائدة الرئيسي لذلك المستخرج من خلال الاستقراء *extrapolation* عندما تكون القيم المستقرة مدعومة بيانات سوق ملحوظة، على سبيل المثال، من خلال الرهن 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 منمثلاً في التقلب الضمني *implied volatility* لسعر السهم

المستخرج من خلال الاستقراء حتى السنة الثالثة إن انطبقت للحالين التاليين معاً:

- (١) كانت هناك أسعار ملحوظة لخبرات سنة واحدة ومنشئ على الأسهم.
- (٢) التقلب الضمني 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 لخبرات السنة الواحدة والسنتين على الأسس ويمكن تلخيصها من خلال التقلب الضمني لخبرات الثلاث سنوات على أسس المنشآت للقليلة للمقارنة شريطة أن يتم إنشاء ربط بينها وبين التقلبات للضمنية للسنة الواحدة والسنتين.

(ج) اتفاقية الترخيص - فيما يخص اتفاقية الترخيص التي تم الحصول عليها في قطاع أعمال وتفاوضت عليها حديثاً لمنشأة المشتراة (التي هي طرف في اتفاقية الترخيص) مع طرف غير ذي علاقة، قد يمتد أحد مدخلات المستوى ٢ في رسوم الامتياز في العقد مع الطرف غير ذي العلاقة عند نشأة الاتفاقية.

(و) مخزون الإنتاج النائم في متاجر البيع بالتجزئة - قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ لمخزون الإنتاج لتنام للذي يتم قتاؤه في اندماج أعمال لم سعر فعلاً هي سوق التجزئة أو سعر البيع لتجر التجزئة في سوق البيع بالجملة بدلاً بالتفروق بين حالة وموقع بنود المخزون وبنود للمخزون قليلة التجزئة (أي مماثلة) بحيث تعكس القيمة العادلة السعر الذي سيتم الحصول عليه في معاملة بيع للمخزون إلى بائع تجزئة آخر سيقوم بإتمام جهود البيع المطلوبة. ومن ناحية المبدأ، سيكون قياس القيمة العادلة هو ذاته سواء تمت التعديلات على سعر للتجزئة (بالنقص) أو سعر الجملة (بالزيادة). وبشكل عام، يتم 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 قعر المربع الواحد تعبى (مضاعفات للتقييم) مشتق من بيانات سوق ملحوظة، على سبيل المثال، المضاعفات المستخرجة من الأسعار في

معاملات ملحوظة تتضمن عياني قليلة للمقارنة (أي مماثلة) في مواقع مماثلة.

(ج) وحدة توليد النقد، قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو مضاعف التقييم (على سبيل المثال، مضاعف الأرباح أو الإيراد أو فائدة أداء مماثل) مستخرج عن بيانات سوق ملحوظة، على سبيل المثال، المضاعفات المستخرجة من الأسعار في معاملات ملحوظة تتضمن أعمال تجارية قليلة للمقارنة (أي مماثلة) مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التشغيلية والسوقية والمالية وغير المالية.

مدخلات المستوى ٣ (المقررات من ٨٦" إلى ٩٠")

أ ت ٣٦ تتضمن الأمثلة على مدخلات المستوى ٣ لأصول واللتزامات معينة ما يلي:

(أ) عقد مبادلة العملة ضوئى: لأجل *Long dated currency swap*، قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ هو معدل الفائدة بعملة محددة غير ملحوظة ولا يمكن تليدها ببيانات سوق ملحوظة في فترات زمنية قصيرة أو خلال فترة العقد بالكامل. وتتمثل أسعار الفائدة في مبادلة العملة بأسعار المبادلة المحسوبة من منحنيات للعقد الدول 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 تليدها بصورة أخرى لذلك ببيانات سوق ملحوظة.

(د) لقراره *Decommissioning liability* داخل في لوائح الأصول، قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ هو تقرير حيزي باستخدام بيانات خاصة بالمنشأة تتعلق بالتدفقات لتغطية الصادرة المستقبلية التي يجب دفعها للمدء.

بالالتزام (بما في ذلك توقعات المشاركين في السوق حول تكاليف الوفاء بالتزام والتعويض الذي قد يطلبه المسترشد في السوق مقابل تحمل التزام تلك الأصل) وذلك إلى لم يكن هناك معلومات متوفرة بشكل معقول تدل على أن المشاركين في السوق قد يستخدمون الفرضيات مختلفة. وقد يتم استخدام هذا النموذج للمستوى ٣ في أسلوب تقييم القيمة الحالية إلى حالة مخاطر أخرى، وعلى سبيل المثال، سجل لفائدة الخلف من المخاطر العالي أو سعر لخالي من المخاطر المعدل بخطر الائتمان في حال انعكس أثر الجودة الائتمانية للمنشأة المستحق على القيمة العادلة للتزام على سعر الخصم بدلاً من انعكاسها على تدفقات التدفقات النقدية (صادر، مستقبلية).

(هـ) وحدة توليد النقد، قد يكون أحد مخاطر 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 الفرضيات 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 القياسي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات المعاملة). وبغرض تحديد ما إذا كان هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام على أساس الدليل المتاح، ينعين على المنشأة تقييم أهمية ومدى ملاءمة مثل العوامل التالية:

- (أ) يوجد هناك عدد قليل من المعاملات الحديثة.
- (ب) لا يتم صياح عروض الأسعار باستخدام المعلومات الحالية
- (ج) تختلف عروض الأسعار بشكل كبير إما على مدار الوقت أو بين صناعي - السوق (على سبيل المثال، بعض لسوق المسمرة).
- (د) يمكن توضيح أن المؤشرات التي كانت مرتبطة بدرجة كبيرة سابقاً بالقيم المعاملة للأصل أو الالتزام أصبحت غير مرتبطة بالمؤشرات الحديثة للقيم المعاملة لذلك الأصل أو الالتزام.

أ ت ٢٩ لا يفرض هذا المعيار منهجية لإجراء التحليلات الهامة على أسعار المدخلات أو
الأسعار المخفضة. ولجميع الفترات من '٦٦ إلى '٦٦ و من '٥٥ إلى '٦٦
للمصول على تفاصيل استخدام أساليب التقدير عند قياس القيمة العادلة، ويتم

على المنشأة بغض النظر عن أسلوب التقييم الذي تستخدمه أن تشمل تعديلات مخاطر ملائمة بما في ذلك علاوة للخطر التي تعكس للمبلغ الذي سيطلبه المشاركون في السوق كتعويض لعدم التأكد (الشك) المتأصل في التقديرات التقديرية للأصل أو الالتزام (راجع فقرة ١٧). وإذا لم يصبح قياس القيمة المعادلة صادقاً، قد يكون تحديد تعديلات للملائمة بالمخاطر صعباً في بعض الأحيان. ولكن ليست درجة الصعوبة وحدها أساساً كافياً لاستبعاد تعديل المخاطر، ويمكن أن يعكس تعديل المخاطر معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ التقييم 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 المعادلة). وعند ترجيح مؤشرات القيمة المعادلة فتأخذه من استخدام أساليب متعددة للتقييم، ينبغي على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار معقولية نطاق قياسات القيمة المعادلة، والهدف هو تحديد النقطة داخل النطاق التي تعد أكثر تعبيراً عن القيمة المعادلة وفقاً لظروف السوق الحالية. وقد يكون تباع نطاق قياسات القيمة المعادلة مؤشراً على وجود حاجة لتعديل لمعالي.

أ ت ٤١ ينبغي منف قياس القيمة المعادلة هو ذاته حتى عندما يكن هناك انطفاً كبيراً في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، والقيمة المعادلة هي السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام في معاملة منظمة (أي ليست نصفية إجبارية أو بيع اضطراري) بين المشاركين في السوق في تاريخ التقييم وفقاً لظروف السوق الحالية.

أ ت ٤٢ عندما يكون هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، يعتمد تحديد السعر الذي سيورع للمشاركين في السوق بالدخول في معاملة به في تاريخ المقاييس وفقاً لظروف السوق الحالية على الحقائق والظروف في تاريخ التقييم ويتطلب إصدار حكم مهتم شخصي. ولا تُعد فئة المنشأة بامتلاك الأصل أو شوبية الالتزام أو علاوة ذات صلة عند قياس القيمة المعادلة لأن القيمة المعادلة هي قياس قائم على أساس السوق وليس قياس خاص بالمنشأة.

تحديد المعاملات غير المنظمة

أ ت ٣: يكون تحديد ما إذا كانت للمعاملة منظمة (أو غير منظمة) أكثر صعوبة إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام فيما يتحقق بنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات لمعاملة)، وفي مثل هذه الظروف، لا يعد ما نسباً أن يتم اعتبار كافة لمعاملات هي تلك السوق غير منظمة (أي تصفية لجنارية أو بيع اضطراري). هنا وتشمل الحالات التي تدل على أن المعاملة ليست منظمة ما يلي:

(أ) لا يوجد تعرض كاف لسوق لفترة التي تسبق توزيع تقديرات السماح بأنشطة التسويق المعانة والخلصعة للأعراف وذلك للمعاملات التي تتضمن أصول أو التزامات معاملة وفقاً لظروف السوق الحالية.

(ب) كان هناك فترة تسويق معانة وخاضعة للأعراف، إلا أن المانع فاه تسويق الأصل أو الالتزام لمشارك واحد في السوق.

(ج) كان للبيع مفضل أو شبه مفضل أو خاضع للحراسة القضائية (أي أن البيع مضطراً).

(د) كن المانع ملزماً على قبيع لثلية متطلبات قانونية أو تنظيمية (أي كان البيع مجبراً).

(هـ) بعد سعر للمعاملة شاذاً عندما يقارن مع المعاملات الحديثة الأخرى لنفس الأصل أو الالتزام أو أصل أو التزام مماثل.

ينبغي على المنشأة تقييم لظروف لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة أم لا في ضوء وزن الدليل للمانع.

أ ت ٤: ينبغي على المنشأة أن تدرس جميع ما يلي ذكره عند قياس قيمة العائلة أو تقييم علاوات خطر السوق:

(أ) عندما يشير دليل إلى أن المعاملة غير منظمة، ينبغي على المنشأة أن تعطي ترجيح خفيف، إن وجد، لسعر هذه المعاملة (مقارنة مع عوشرات القيمة للعائلة الأخرى).

(ب) ينبغي 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 المتبعة؛ (١) حجم المعاملة.

- (٢) قبلية بمعاملة الأصل أو الالتزام لأي تم قياسه للمقارنة.
- (٣) مدى قرب المعاملة من تزيح القياس.
- (ج) يتعين على المنشأة عندما لا تمتلك معلومات كافية لتحديد ما إذا كانت للمعاملة منظمة أن تأخذ بعين الاعتبار سعر المعاملة. ولكن قد لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة (أي سعر للمعاملة ليس بالضرورة الأساس الوحيد أو الأساسي لقبول القيمة للعنلة أو تفسير علاوات خطر السوق). وعندما لا تمتلك المنشأة معلومات كافية لتحديد ما إذا كانت معاملات متعددة تعد منظمة، يتعين عليها أن تعطي ترجيحاً أقل لتلك للمعاملات عند المقارنة مع معاملات أخرى من المعروف أنها منظمة.
- لا تحتاج المنشأة للقيام بجهود إضافية مكثفة لتحديد ما إذا كانت للمعاملة منظمة ولكن لا ينبغي أن تتجاهل المعلومات المتوفرة بشكل معقول. وعندما تكون المنشأة طرفاً في معاملة، يفترض أن لديها كم جيد من المعلومات كافية لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة.
- استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من أطراف ثالثة**
- أ ٥ لا يحول هذا المعيار نون استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من قبل أطراف ثالثة مثل حكومات التسعير أو الممارسة. عندما ترى المنشأة أن الأسعار المقدمة من قبل تلك الأطراف موضوعية وفقاً لهذا المعيار.
- أ ٦ يتعين على المنشأة أن كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام أن تقوم بتقييم ما إذا كانت الأسعار المعلنة المقدمة من الأطراف الثالثة موضوعية باستخدام المعلومات الحالية التي تعكس المعدلات المنظمة أو أسلوب تقييم يعكس افتراضات المشارك في السوق (بما فيها الافتراضات المتعلقة بالخطر). وتعطي المنشأة عند ترجيح السعر السعلن كمداخلات لقبول القيمة لعنلة ترجيحاً أقل للأسعار المعلنة التي لا تعكس نتائج المعاملات (بعد المقارنة مع مؤشرات أخرى بالقيمة لعنلة التي تعكس نتائج المعاملات).
- أ ٧ علاوة على ما سبق، يتعين للنظر في طبيعة الأسعار المعلنة (على سبيل المثال، ما إذا كان سعر مسترشدي لم عرض ملزم) وعند ترجيح الدليل المتاح مع إعطاء ترجيح أكثر للأسعار المعلنة المقدمة من أطراف ثالثة والتي تمثل عروضاً ملزمة.

ملحق (د)**أمثلة**

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، ولكنها لا تمثل جزءاً منه، وليس الغرض منها تفسير المعيار حيث أنها تقدم فقط جوانب إيضاحية لكيفية تطبيق المعيار.

م ١: هذه الأمثلة تصور حالات افتراضية توضح التقديرات التي قد تطبق عندما نفس المنشأة الأصول، والالتزامات بالقيمة العادلة في حالات التقييم المختلفة ورغم أن بعض جوانب هذه الأمثلة قد تكون موحدة في لمعاط حضيض فعالاً، فقد تطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، يجب تنفيذ كل الصفات والطرق ذات الصلة بهذا النمط التحقيقي.

أعلى وأفضل استخدام وفرض التقييم

م ٢: الأمثلة من رقم (١ إلى ٣)، توضح تطبيق مفاهيم أعلى وأفضل استخدام وقصر التقييم للأصول غير المالية.

المثال (١) - مجموعة الأصول

م ٣: استحوذت المنشأة على أصول وتتحمل التزامات عند عملية تجميع الأعمال، ولعدة من مجموعات الأصول المستحوذ عليها تضم الأصول لوب وج. الأصل ج هو برنامج للحواسيب والذي ستقوم المنشأة المستحوذ عليها بتطويره للاستخدام الخاص بها جنباً إلى جنب مع الأصول أ و ب (أي الأصول ذات الصلة). تقدر المنشأة للقيمة 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 لأساساً من خلال استخدامه مع الأصول الأخرى لو 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.

م ٤: في هذه الحالة، سوف تنبع القيمة للأصول من السوق التي استحوذت منه في البداية على تلك الأصول (أي لسوق الدخول والخروج من وجهة نظر المنشأة نفسها)، سوف يضمن المشتريين المشاركين في السوق مع من في المنشأة في صفقة في سوق له

خصائص عامة ما تكون معثلة لكل من المشتريين الاستراتيجيين (مثل المنافسين) والمشتريين الماليين (مثل شركات حقوق الملكية الخاصة أو شركات رأس المال الاستثماري) لمقي ليس لديها استثمارات تكملية) وتشمل أولئك المشتريين الذين حاولوا من نهاية طلب هذه الأصول. وعلى الرغم من أن المشتريين لمشاركين في السوق قد تصفوا على نطاق واسع مثل المشتريين الاستراتيجيين أو الماليين، ففي كثير من الحالات سيكون هناك اختلافات بين المشتريين المشاركين في السوق في كل من تلك التصنيفات، مما يعكس، على سبيل المثال، الاستخدامات المختلفة للأصول وللمنتجات المُشغلة المختلفة.

٥: كما هو مبين أثناء الاختلافات بين القيم للعائلة المحددة للأصول المنفردة ولتي ترتبط بشكل أساسي باستخدام الأصول من قبل أولئك المشاركين في السوق ضمن مجموعات الأصول المختلفة:

(أ) المشتري الاستراتيجي لمجموعة الأصول: تحدد المنشأة المشتريين الاستراتيجيين الذين لديهم أصول من شأنها تعزيز قيمة المجموعة من خلال استخدام الأصول (أي تعاون المشاركين في السوق)، وتشمل تلك الأصول أصل بديل للأصل (برنامج بوليس)، والذي سوف يستخدم فقط لفترة انتقالية محدودة ولا يمكن بيعه من تلقاء نفسه في نهاية تلك الفترة. ولأن المشتريين الاستراتيجيين لديهم أصول بديلة، فالأصل ج لا يستخدم لنهاية العمر الاقتصادي المتبقي له، القيم لعائلة المحددة للأصول أ و ب و ج ضمن مجموعة أصول المشتري الاستراتيجي (متأثرة بالوجه للتداول الناتجة عن استخدام الأصول داخل تلك المجموعة) هي ٣٦٠ جنيه و ٢٦٠ جنيه و ٣٠ جنيه على الترتيب. وبذلك تكون القيم للعائلة المحددة للأصول كمجموعة ضمن مجموعة أصول المشتري الاستراتيجي هي ٦٥٠ جنيه.

(ب) المشتري المالي لمجموعة الأصول: تحدد المنشأة المشتريين الماليين الذين ليس لديهم أصول ذات صلة أو بديلة من شأنها تعزيز قيمة المجموعة من خلال استخدام الأصول. ولأن المشتريين الماليين ليس لديهم أصول بديلة، فالأصل (ج) (أي برنامج بوليس) سيستخدم لنهاية العمر الاقتصادي المتبقي له، لتقييم لعائلته المحددة للأصول أ و ب و ج ضمن مجموعة أصول المشتري المالي هي ٣٠٠ جنيه و ٢٠٠ جنيه و ١٠٠ جنيه على الترتيب. وبذلك تكون القيمة للعائلة المحددة للأصول كمجموعة ضمن مجموعة أصول المشتري المالي هي ٦٠٠ جنيه.

٦: يتم تحديد القيمة العادلة للأصول أوب و ج على أساس استخدام الأصول كمجموعة ضمن مجموعة المشتري الاستراتيجي (٣٦٠ جنيه و ٢٦٠ جنيه و ٢٠ جنيه)، على الرغم من أن استخدام الأصول ضمن مجموعة المشتري الاستراتيجي لا يزيد من القيمة العادلة لكل من الأصول بشكل فردي ولكن تزيد من القيمة العادلة للأصول كمجموعة (٦٥٠ جنيه).

مثال (٢) - الأراضي

٧: استحوذت المنشأة على أراضي عند عملية تجميع الأعمال. تم تطوير الأرض حالياً للاستخدام الصناعي كموقع لمصنع، ويفترض أن الاستخدام الحالي للأرض هو أعلى وأفضل استخدام لها ما لم يوجد عوامل أخرى أو أن السوق يشير إلى استخدام مختلف. وقد تم مؤخراً تطوير المواقع للزراعة للاستخدام السكني كمواقع للمباني السكنية العالية، وعلى أساس أن التنمية وتقسيم المناطق في الأونة الأخيرة وغيرها من التغييرات هي من التسهيلات لهذا التطوير، حددت المنشأة أن الأراضي المستعملة حالياً 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.

٨: تحديد أعلى وأفضل استخدام للأرض عن طريق مقارنة البدلين للتاليين:

- (أ) قيمة الأرض كما هي في الوقت الحالي للاستخدام الصناعي (أي لأرض سوف تستخدم مع الأصول الأخرى، مثل للمصنع، أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى).
 - (ب) قيمة الأرض كموقع شاغر للاستخدام السكني، مع الأخذ في الاعتبار تكاليف المصنع والتكاليف الأخرى (بما في ذلك عدم التأكد حول ما إذا كانت المنشأة ستكون قادرة على تحويل الأصول إلى استخدام سهل) اللازمة لتحويل الأرض إلى موقع شاغر (أي أن الأرض سوف تستخدم بصفة مستقلة من قبل المشاركين في السوق).
- وبتم تحديد أعلى وأفضل استخدام للأرض على أساس أعلى قيمة من تلك القيم. وفي الحالات التي تطوّر على تقييم العفوية، يأخذ تحديد أعلى وأفضل استخدام في الاعتبار عوامل المتعلقة بعملية تحويل المصنع، بما في ذلك الأصول والالتزامات.

مثال (٣) مشروع الأبحاث والتطوير

٩: استحوذت المنشأة على مشروع بحث وتطوير في عملية تجميع الأعمال، ولا تقوي المنشأة استخدام المشروع، وإذا ما اكتمل، سيقاس هذا المشروع مع أحد سترينجيا

الخاصة (تقديم جود جديد من التكنولوجيا) بدلاً من ذلك، يُعتمد المنشأة الجديدة (أي وقف) للمشروع لمنع منافسيها من الحصول على هذه التكنولوجيا وبالتالي من المتوقع أن المشروع يوفر قيمة إضافية، وبشكل أساسي من خلال تحسين الأخلاق التنافسية للتكنولوجيا الخاصة بالمنشأة، وتوفر للقيمة العادلة للمشروع عند الاعتراف الأولي، سيتم تجنب أعلى وأفضل استخدام للمشروع على أساس استخدامه من قبل المستثمرين في السوق، فعلى سبيل المثال:

(أ) أعلى وأفضل استخدام لمشروع البحث والتطوير سيكون لمواصلة التطوير إذا كان للمشاركين 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 للمشاركين في السوق لا يملكون تكنولوجيا مماثلة، سواء في التطوير أو تجارياً، ويتم قياس القيمة للمعاملة للمشروع على أساس السعر المستلم من المعاملة الحالية لبيع المشروع. على افتراض أن البحث والتطوير سيتم استخدامها مع أصولها التكميلية والالتزامات المرتبطة بها، وتلك الأصول والالتزامات سوف تكون متاحة للمشاركين في السوق.

(ب) أعلى وأفضل استخدام لمشروع البحث والتطوير سيكون يوقف التطوير، لأسباب تنافسية، وأن المشاركين في السوق سيتوقعون 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 لم كان المشاركين في السوق لديهم تكنولوجيا في مرحلة أكثر تقدماً من التطوير والتي من شأنها أن تتنافس مع المشروع حال اكتماله، ويتوقع للمشروع أن يحسن من افاق التكنولوجيا التنافسية الخاصة بهم إذا توقف المشروع. سيتم قياس القيمة العادلة لمشروع على أساس السعر المستلم من المعاملة الحالية لبيع المشروع، على افتراض أن البحث والتطوير سيتم استخدامها (أي يتوقف) مع أصولها التكميلية والالتزامات المرتبطة بها وتلك الأصول والالتزامات سوف تكون متاحة لمشاركين في السوق.

(ج) أعلى وأفضل استخدام لمشروع البحث والتطوير سيكون توقف التطوير إذا كان المستثمرين في السوق سيتوقعون عن التطوير. وهذا قد يكون هو الحال إن لم يكن

من المتوقع أن المشروع سيوفر عدا في السوق إذا اكتمل ولا يوفر قيمة دفاعية إذا توقف، وبالتالي يمكن قبل القيمة العادلة للمشروع على أساس السعر الذي قد يستند من المعاملة الحالية لبيع المشروع من تلقاء نفسه (التي قد تكون صفر).

استخدم أساليب التقييم متعددة

م ١٠: أشارت المعيار إلى أن طريقة التقييم الوحيدة سوف تكون مناسبة في بعض الحالات. وفي حالات أخرى سيكون استخدام أساليب التقييم متعددة هي المناسبة. وتوضح الأمثلة رقم (٤ و ٥) استخدام أساليب التقييم المتعددة.

مثال (٤) - آلة يحتفظ بها وتستخدم

م ١١: استحوذت المنشأة على آلة عند عملية تجميع الأعمال، وهذه الآلة سيتم الاحتفاظ بها ولتدخلها في التشغيل. تم شراء الآلة في البداية من قبل المنشأة المستحوذ عليها من مورد خارجي، وقيل تجميع الأعمال، ثم تعديل الآلة من قبل المنشأة المستحوذ عليها للاستخدام في التشغيل الخاص بها. ومع ذلك، لم يكن للتعديل جوهرية حدثت للمنشأة المستحوذ على الأصل لأن هذا الأصل من شأنه أن يوفر أقصى قيمة للشارعين في السوق من خلال استخدامه مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى (تركيب أو تعديله للاستخدام)، ليس هناك أدلة تشير إلى أن الاستخدام الحالي للألة ليس هو أفضل وأفضل استخدام لها، ولذلك، فإن أعلى وأفضل استخدام للألة هو استخدامها الحالي مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى.

م ١٢: توصلت المنشأة إلى وجود بيانات كافية لتطبيق منهج السوق أو التكلفة - لأن تعديل الآلة لم يكن جوهرية، ولم يتم استخدام منهج الدخل لأن الآلة لا تنتج دخلاً محدداً بشكل معروف يمكن من خلاله وضع تقديرات بعثت 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 نفقات الإيجار على فترات الحزمة المتوقعة). في هذه الحالة يتم تطبيق منهج السوق والتكلفة على النحو التالي:

(أ) يتم تطبيق منهج السوق باستخدام الأسعار المخرجة لألات معدلة والمعدلة بالفروق بين الآلة (بعد التعديل) والآلات المعدلة. ويعكس الفيلس السعر الذي قد يستلم عن

الآلة طبقاً لحالتها الحالية (المستخدمة) والموقع (المركبة فيه والمعدلة للاستخدام).
وتتراوح القيمة للعقود المشار إليها بواسطة هذا المنهج من ٤٠٠٠٠ جنيه إلى ٤٨٠٠٠ جنيه.

(ب) يتم تطبيق منهج لتكلفة عن طريق تفسير المبلغ الذي سيكون مطلوباً حالاً لشراء آلة جديدة مملوكة (معدلة). ويؤخذ هذا التفسير في الاعتبار حالة الآلة والنية التي تعمل فيها، وما هي تلك الحالة المالية (أي متدهور المادي)، ولتطور التكنولوجيا (أي التقدم الوظيفي) والظروف الخارجية لمرئطة بالآلة. على مثل انخفاض الطلب في السوق لأدوات مماثلة (أي تقدم اقتصادي) وتكاليف تركيب. وتتراوح القيمة للعقود المشار إليها بواسطة هذا المنهج من ٤٠٠٠٠ جنيه إلى ٥٢٠٠٠ جنيه.

م ١٣: حدثت المنشأة أن الحد الأعلى لمنهج السوق هو "أكثر تمثيلاً للقيمة للعقود، وبالتالي، يزداد الوزن النسبي لاختيار نتائج منهج السوق. تم إعداد هذا التحديد على أساس موضوعية المنحلات، مع الأخذ في الاعتبار درجة المقارنة بين الآلة والأدوات المماثلة، بخاصة:

(أ) للمنحلات المستخدمة في منهج السوق (الأسعار المسجلة لأدوات مماثلة) والتي تتطلب تعديلات لكل من المنحلات المستخدمة في منهج التكلفة.

(ب) تدلّل القيمة في منهج السوق بتدخل مع، ولكن هو لضيق عن، التباين في منهج التكلفة.

(ج) لا توجد فروق غير مبررة ضمن هذا التباين (بين الآلة والأدوات المماثلة).

وفقاً لذلك، حدثت المنشأة أن القيمة العادلة للآلة هي ٤٨٠٠٠ جنيه.

م ١٤: إذ كان تمثيل الآلة جوهرياً 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، بدلاً 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 يفرض بيع الآلة لمشترى مشترك

في السوق مع الأصول التكميلية والائتمانات المرتبطة بها. السعر الذي قد يستلم من بيع الآلة (أي سعر الخروج) لن يكون أكثر من أي مما يلي:

(أ) تكلفة المشتري المشارك في السوق للحصول على أو تشغيل آلة بنيلة مملوكة؛

أو (ب) المنفعة الاقتصادية من استخدام الآلة لمشتري المشارك في السوق.

مثال (٥) - برمجيات

م ١٥: استحوذت المنشأة على مجموعة من الأصول. وتضم مجموعة الأصول برنامج مبرمج للدخول في تطويره داخلياً للترخيص للعملاء. ولأصولها التكميلية (بما في ذلك قاعدة بيانات ذات الصلة التي يستخدمها البرنامج) والائتمانات المرتبطة بها، ولتوزيع تكلفة المجموعة على الأصول المستحوذ عليها كل على حدة. وكان على المنشأة أن تقيس القيمة المعاملة 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 والائتمانات (أي أصولها التكميلية والائتمانات المرتبطة بها)، ولا توجد قيمة تشير إلى أن الاستخدام الحالي للبرنامج هو ليس أعلى وأفضل مستخدماً له، ولذلك، فإن أعلى وأفضل استخدام للبرنامج هو استخدامه الحالي. (في هذه الحالة، فإن ترخيص البرنامج، هي حد ذاته. لا يشير إلى أن القيمة العادلة للأصل سيتم تخصيصها إذا تم استخدامه من قبل المشاركين في السوق على أساس منفرد).

م ١٦: حددت المنشأة أن البيانات المتاحة كافية لتطبيق منهج التكلفة، بالإضافة إلى منهج الدخل، ولكنها ليست كافية لتطبيق منهج السوق حيث أنه لا توجد بيانات مماثلة عن معاملات السوق على برمجيات عميلة ويتم تطبيق منهج الدخل والتكلفة على النحو التالي:

(أ) يتم تطبيق منهج الدخل باستخدام طريقة القيمة الحالية. التخفيضات للنسبة المستخدمة في تلك الطريقة تعكس الدخل المتوقع من البرنامج خلال العمر الاقتصادي (رسوم للترخيص من العملاء). والقيمة للعنلة للمثل إليها بواسطة هذا المنهج هي ١٥ مليون جنيه.

(ب) يتم تطبيق منهج التكلفة عن طريق تقدير المبلغ الذي سيكون مطلوباً حالياً لامتلاك برنامج بنيل مماثلة (أي مع الأخذ في الاعتبار للتأثير الاقتصادي والوظيفي)، والقيمة للعنلة المشار إليها بواسطة هذا المنهج هي ١٠ مليون جنيه.

م ١٧: من خلال تطبيق منهج التكلفة، حددت للمنددة أن المشاركين في السوق لن تكون لديهم القدرة على لمطابقة برنامج يدين مماثل، حيث أن بعض خصائص البرنامج هي فريدة من نوعها، بعد أن تم تطويرها باستناد بيانات خاصة، والتي لا يمكن تكرارها بسهولة. لذا حددت المنشأة أن القيمة العادلة للبرنامج هي ١٥ مليون جنيه، كما تم تحديدها وفق المنهج النحل.

السوق الأساسي (أو الأكثر منفعة)

م ١٨: مثل رقم (٦) يوضح استخدام مستويات المستوى (١) لقياس القيمة العادلة للأصول التي تتم في أسواق نشطة مختلفة بأسعار مختلفة.

مثال (٦) - مستويات المستوى (١) - السوق الأساسي (أو الأكثر منفعة)

م ١٩: يباع الأصل في سوقين نشطين مختلفين بأسعار مختلفة. المنشأة تدخل في تعاملات مع كل سوق منها ويمكنها للوصول إلى سعر الأصل بتلك الأسواق في تاريخ القياس. السعر الذي يمكن استلامه في السوق أ هو ٢١ 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 أ هو 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 ٢٤ جنيه). م ٢٠: إذا كان السوق أ هو 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.

م ٢١: 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 لصنع الأصل، بعد الأخذ في الاعتبار تكاليف المعاملات وتكاليف النقل (أي المبلغ الصافي المستلم في الأسواق المعنية).

م ٢٢: لأن المنشأة سوف تعظم المبلغ الصافي الذي يمكن استلامه في السوق ب ٢١ 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 للعادلة عند الاعتراف الأولي

م ٢٣: أوضح لمعيار. المقصود بسعر المعاملة في كثير من الحالات، أي المبلغ المنفرد (المستلم) لأصل (اللتزم) معين، وهو - ليس التزاماً - لقيمة العادلة لهذا الأصل (اللتزم) عند الاعتراف الأولي، ويوضح لمثل رف (٧) سعر المعاملة عندما يتضمن لغة مشتقة ك (وربما لا) تساوي القيمة العادلة للأداة عند الاعتراف الأولي.

مثال (٧) - مبادلة أسعار الفائدة عند الاعتراف الأولي

م ٢٤: المنشأة أ (طرف تجزئة) يتدخل مع المنشأة ب (تاجر) في مبادلة أسعار فائدة في سوق التجزئة وبالتالي لا يوجد مقابل أولي (أي سعر للمصلحة هو صفر). المنشأة أ يمكن لها حفظ الوصول إلى سوق التجزئة. المنشأة ب يمكن لها الوصول إلى كل من سوق التجزئة (أي مع أطراف للتجزئة) وسوق التجار (أي مع أطراف تجار).

م ٢٥: من وجهة نظر المنشأة أ لن سوق التجزئة التي دخلت فيه منذ بداية عملية التبادل هو السوق الأساسي للمبادلة، وإذا كانت المنشأة أ قد نقلت حقوقها والتزاماتها في إطار عملية تبادل، فإنها فعلت ذلك مع تجر في سوق التجزئة حتى هذه الحالة فإن سعر الصفقة (صفر) هو القيمة للعادلة للمبادلة عند الاعتراف الأولي لدى المنشأة أ، أي لن السعر الذي يمكن لمثلهم أو الذي يمكن دفعه لمبادلة للمعاملة مع تاجر في سوق التجزئة (أي سعر للخروج). هذا السعر لن يتم تعديله بأي تكليف إضافية (معاملة) التي تحدث من قبل للتاجر.

م ٢٦: من وجهة نظر المنشأة ب ن 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 تلك السوق، لأن السوق الذي دخلت فيه المنشأة ب منذ البداية يختلف عن السوق الأساسي للمبادلة، لأن كل سعر لصفقة (صفر) لا يعبر بالضرورة عن القيمة للعادلة للمبادلة عند الاعتراف الأولي لدى المنشأة ب، وإذا لم نقلت القيمة العادلة عن سعر الصفقة (صفر)، فإن المنشأة ب تطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) الأصول المالية: الاعتراف والقياس لتحديد ما إذا كان الفرق معترف به كربح أو خسارة عند الاعتراف الأولي.

الأصول التي عليها قيود

م ٢٧: سوف يختلف التأثير على قياس القيمة العادلة الناتج عن قيود على بيع أو استخدام أحد الأصول من قبل المنشأة اعتماداً على ما إذا كانت هذه القيود متخذة في الاعتبار من قبل المشاركين في السوق عند تسعير الأصول، ويوضح الأمثلة رقم (٨) و (٩) تأثير هذه القيود عند قياس القيمة العادلة للأصل.

مثال (٨) - قيود على بيع أدوات حقوق ملكية

٢٨٨: تحتفظ المنشأة بأداة حقوق ملكية (أصل عالي) وتتم عليها قيود للبيع من الناحية القانونية أو التعاقدية وذلك لفترة محددة، (على سبيل المثال، هذه القيود تقصر البيع لمستثمرين محددين). الفيد هو غامضة للأداة، وبالتالي، سيظل إلى المشاركين في السوق. وفي هذه الحالة سوف يتم قياس القيمة للعائلة للأداة على أساس السعر المعروف نفس أداة حقوق الملكية ليسر 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 اعتماداً على كل ما يلي:

(أ) طبيعة وفترة القيود؛

و (ب) إلى أي مدى سيكون المشترين محددين بسبب للقيود (على سبيل المثال قد يكون هناك عدد كبير من مستثمرين المحددين)؛

و (ج) للعوامل النوعية والكمية المحددة لكل من الأداة ومصدر الأداة.

مثال (٩) - القيود على استخدام الأصول

٢٩٩: منحت الجهة المانحة لجمعية لا تهدف للربح أرضاً في منطقة سكنية. وتستخدم الأرض حالياً كملاعب. وقد حدثت للجهة المانحة أن ضرورة استمرار استخدام كملاعب إلى الأبد من قبل الجمعية. وبعد الاطلاع على المستندات ذات الصلة (مثل لوائحها ومقرها)، اكتشفت الجمعية أن مسؤولية قيد الجهة المانحة أن يتم نقلها للمشاركين في السوق إذا باعت الجمعية الأصل، أي أن يجب الجهة المانحة على استخدام الأرض محدداً للجمعية فقط، وعلاوة على ذلك، لا يوجد قيود على الجمعية لبيع الأرض عن ذلك ينص على 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 ببيع تخيل خطوط الكهرباء في جميع أنحاء الأرض). وفيما يلي تحليل للتأثير على قياس القيمة للعائلة للأرض من حيث حق الانتفاع في المرافق:

(أ) يجب الجهة المانحة على استخدام الأرض. في هذه الحالة وبسبب أن تقييد الجهة المانحة على استخدام الأرض يقتصر على الجمعية، ولن يتم نقل الفيد للمشاركين في السوق. لذلك، فإن القيمة العادلة للأرض هي الأكثر بين القيمة العادلة ما إذا

لستخدمت الأرض كملاعب (أي أن القيمة للعائلة 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 للعائلة ستعظم الحد الأقصى للأصل من خلال استخدامه من قبل المشاركين في السوق على لميل 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 خالصة) للأرض، فإنه سيفل مع الأرض إلى المشاركين في السوق. ولذلك، فإن قياس للقيمة العادلة للأرض يجب أن يأخذ في الاعتبار تأثير حق الانتفاع في المرافق، بغض النظر عما إذا كان أعلى وأفضل، مستخدم هو كملاعب أو كموقع لمشروع سكني.

قياس الالتزامات

م ٣٠: يفترض قياس القيمة العادلة للالتزامات أن الالتزامات، سواء كل التزامت مالية أو التزامات غير مالية، سوف تنتقل إلى المشاركين في السوق في تاريخ القياس (أي أن الالتزامات ستبقى قائمة والمشاركين في السوق المتحول لهم الالتزامات ملزمين بسوية الالتزامات). وأن هذه الالتزامات سيتم تسويتها مع الطرف المقابل في تاريخ القياس).

م ٣١: تعكس القيمة العادلة للالتزامات تأثير خطر عدم الوفاء، ويتضمن خطر عدم الوفاء بالالتزامات، ولا يقتصر على، خطر الانشيان الخاص بالمنشاء. وتأخذ المنشأة في الاعتبار تأثير خطر الانشيان (الوضع الائتماني) على القيمة العادلة للالتزامات في كل الفترات التي يتم فيها قياس الالتزامات بالقيمة العادلة لأن هؤلاء الذين يحتفظون بالتزامات للمنشاء كأصول، لديهم باخون في الاعتبار تأثير الوضع الائتماني للمنشاء عند تقدير الأسعار التي يكونوا مستعدين لدفعها.

م ٣٢: على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة س والمنشاء من دخلوا في التزام تعاقدي على دفع ٥٠٠ جنيه نقدا إلى المنشأة ع خلال خمس سنوات. المنشأة من لديها تصنيف ائتماني AA ويمكن أن نفترض بنسبة ٦ %، والمنشاء من لديها تصنيف ائتماني BBB ويمكن أن نفترض بنسبة ١٢ %. المنشأة من ستحصل حوالي على ٣٧٤ جنيه في مقابل وعندها (القيمة الحالية لمبلغ ٥٠٠ جنيه في خمس سنوات بنسبة ٦ %). المنشأة من ستحصل حوالي على ٢٨٤ جنيه في مقابل وعندها (القيمة الحالية لمبلغ

٥٠٠ جبهه في خمس سنوات بنسبة ١٢%) بـن القيمة العادلة للائتمانات لكل منشأة (أي المتحصلات) ستضمن الموضع الائتماني للمنشأة.

م ٣٣: الأمانة من رقم (١٠ في ١٣) توضح قياس الائتمانات وتأثير خطر عدم الوفاء (بما في ذلك خطر الائتمان الخاص بالمنشأة) على قياس القيمة لعادلة.

مقال (١٠) لوراني تم هيكلتها

م ٣٤: في ١ يناير ٢٠٠٧ أصدرت المنشأة أ. وهي بنك استثماري لديه تصنيف ثنائي AA لوراني ذات عائد ثالث لمدة خمس سنوات إلى المنشأة ب. ويرتبط المبلغ الأصغر للعائدي الذي سوف يتدفع عند الانسحاب من قبل المنشأة بمؤشر التقييم. تم يتم بصنفاً أي تعديلات انتمائية مرتبطة مع أو تكون ذات صلة بالعقد (أي لا توجد ضمانات تم نشرها وليس هناك ضمانات من طرف ثالث). يثبت المنشأة هذه الورقة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، ويتم قياس القيمة للعادلة لهذه الورقة (أي التزام المنشأة أ) خلال ٢٠٠٧ باستخدام أسلوب للقيمة الحالية للمتوقعة. وبناء على ذلك تكون للتغيرات في القيمة للعادلة هي كم يلي:

(أ) للقيمة للعادلة في ١ يناير ٢٠٠٧ يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستخدمة في طريقة القيمة الحالية باستخدام معدل خالي من المخاطر لمعنى للسندات الحكومية في ١ يناير ٢٠٠٧، بالإضافة إلى هامش نسبة سندات الشركات AA التي يمكن ملاحظتها في السوق الحالي مقارنة بنسبة السندات الحكومية، وإذا كان خطر عدم الوفاء غير منعكس بالفعل في السندات للنقدية، فيتم تعديل (إما صعوداً أو هبوطاً) خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ (أي تعديل خطر الائتمان بمعدل خالي من المخاطر). ولذلك، فإن للقيمة للعادلة للائتمانات عند الاعتراف الأولي لدى المنشأة أ يأخذ في الاعتبار خطر عدم الوفاء، بما في ذلك خطر الائتمان المحدد للمنشأة، الأمر الذي يفترض أن يعكس على المتحصلات.

(ب) القيمة العادلة في ٣١ مارس ٢٠٠٧: خلال مارس ٢٠٠٧، أُنشع نطاق هامش الائتمانات 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 لمعنى السندات الحكومية في ٣١ مارس ٢٠٠٧ بالإضافة إلى هامش نسبة سندات الشركات AA التي يمكن ملاحظتها في السوق الحالي مقارنة بنسبة السندات الحكومية.

ولذا كان خطر عدم الوفاء غير منعكس بالفعل في التصفقات 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 المعادلة للالتزام بالمنشأة المستثمر كنتيجة للتغيرات في هامش نسبة الائتمان بشكل عام. وتعكس التغيرات في هامش الائتمان التقلبات المشاركين في السوق الحالي حول التغيرات في خطر عدم الوفاء بشكل عام، والتغيرات في خطر السيولة والتمويل المطلوب لتحمل تلك المخاطر.

(ج) القيمة المعادلة هي ٣٠ يونيو ٢٠٠٧: هي ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ لم تكن هناك أي تغييرات على هامش نسبة سندات لشركات AA، ومع ذلك، وعلى أساس هيكلية الأصول المضمونة وفقا للبيانات النوعية الأخرى، حدثت قمشأة أ أن لإدارة الائتمانية الخاصة بها عززت داخل هامش الائتمان AA. وبناء عليه يتم مصدر للتصفقات النقدية المتوقعة المستخدمة في طريقة القيمة الحالية باستخدام معدل خالي من المخاطر لمنحى السندات الحكومية في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧، بالإضافة في هامش نسبة سندات لشركات AA التي يمكن ملاحظتها في السوق الحالي مقارنة بنسبة للسندات الحكومية (لم يتغير منذ ٢١ مارس ٢٠٠٧). وإذا كان خطر عدم الوفاء غير منعكس بالفعل في التصفقات النقدية، فيتم تعديل خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ (أي تعديل خطر الائتمان بمعدل خالي من المخاطر). ولذلك، فإن القيمة المعادلة للالتزام بالمنشأة أ ستغير كنتيجة للتغير في خطر الائتمان الخاصة بالمنشأة داخل هامش نسبة سندات الشركات AA.

مثال (١١) - الالتزامات الناتجة عن وقف التشغيل

م ٣٥: في ١ سابر ٢٠٠٧، تعرضت المنشأة أ للالتزامات ناتجة عن وقف التشغيل في عملية تجميع الأعمال. للمنشأة مطالبه من الناحية القانونية بتفكيك وإزالة منصة النفط البحرية في نهاية عمرها الإنتاجي، الذي قدر أن يكون ١٠ أعوام.

م ٣٦: تستخدم المنشأة على أساس التفرقت (من ٢٢ إلى ٣٠) من المعيار المطلوب للقيمة الحالية المتوقعة لقياس القيمة المعادلة للالتزامات الناتجة من وقف تشغيل.

م ٣٧: إذا تعاقبت المنشأة، على نقل الالتزامات الناتجة من وقف التشغيل لأحد المشاركين في السوق، فإن المنشأة أ تقترض أن المشاركين في السوق سوف يستخدموا جميع الاحتمالات التالية - باحتمالات مريحة كلما كان ذلك مناسب - عند تقدير السعر الذي من المتوقع أن يتم استلامه:

(أ) تكاليف العمالة.

(ب) توزيع التكاليف للعمالة؛

(ج) تعويض الفهم والفتاوى الذي يدفعه المشاركون في السوق على أسس أن المخاطر المرتبطة مع الالتزام بتفكيك وإزالة الأصل، ويشمل هذا التعويض كلا من البندين التاليين:

(١) أرباح العاملين والتكاليف العامة.

و (٢) خطر لي التكاليف لتغطية لعملة قد تختلف عن تلك المتوقعة، باستثناء التضخم.

(د) أثر التضخم على التكاليف والأرباح المتوقعة.

(هـ) القيمة الزمنية لمتفرد، باستخدام معدل حالي من المخاطر، و

(و) خطر عدم الأداء للمتعلق بعدم فترة المتشاة أ على الوفاء بالالتزامات، بما في ذلك خطر الائتمون الخاص بالمنشأة أ.

و ٧٨: الافتراضات الهامة التي تستخدمها المنشأة لقياس قيمة المعادلة هي كما يلي:

(أ) يتم تعديل تكاليف العمالة على أساس أجور السوق الحالية (معدلة بزيادات الأجور المتوقعة في المستقبل)، و المطلوب لاستفجار ممولين تفكيك وإزالة مصبات النفط لمحربة، للمنشأة تقوم بتقييم احتمالات تدويرات التكاليف المتوقعة على النحو التالي:

التكاليف المتوقعة المتوقعة	تقدير الاحتمالات	التكاليف المتوقعة 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 تقدير احتمالي على أسس أن المنشأة أ متفرد بالوفاء بالالتزامات من هذا النوع على أسس حداثتها ومعرفتها بالسوق.

(ب) قامت للمنشأة أ باستخدام معدل مطبق على تكاليف العمالة عند توزيع التكاليف العامة وتكاليف تشغيل المعدات (٨٠% من تكاليف العمالة المتوقعة)، وهذا يتفق مع هيكل التكاليف عن المشاركين في السوق.

(ج) قامت للمنشأة أ بتقدير أن التعويض اللازم للفهم والفتاوى الذي يدفعه المشاركون في السوق على أسس أن المخاطر المرتبطة مع الالتزام بتفكيك وإزالة الأصل هو النحو التالي:

(١) أن المفاوض (طرف ثالث) عادة ما يضيف نسبة زيادة علي العمالة والتكاليف الداخلية الموردة لتوليد هامش قريح، و هامش القريح المستخدم (٢٠ %) يمثل فهم المنشأة، عن أرباح التشغيل التي يحصل عليها المفاوضين خصوصاً من تفكيك وإزالة مصعدات قنطرة قبحرية. للمنشأة ألفتخصت أن هذا العمل يتوافق مع معدل أن المشاركين في السوق سينفخوا مثل هذا التعويض للقيام بالنشاط.

(٢) أن المفاوض عادة ما يطلب تعويض عن المخاطر التي تنكس في أن التفتقنات لتعبئة المعلبة قد تختلف عن تلك المتوقعة بسبب عدم اليقين المتأصل في تحديد سعر اليوم لمشروع أن يحدث، إلا بعد ١٠ أعوام. افتترضت المنشأة أن علاوة (قيمة) هذا الخطر تمثل ٥% من التفتقات التقديرية المتوقعة مما في ذلك قر للتستخدم.

(٣) على أسس بيانات السوق المتاحة، افتترضت المنشأة أن نسبة معدل التصخم هي ٤% لمدة ١٠ أعوام.

(٤) أن معدل المعدن الخالي من المخاطر لفترة مستحق ١٠ أعوام في ١ يناير ٢٠٠١ هو ٥ %، وقد عثلت المنشأة أن هذا المعدل بنسبة ٣.٥ % لمعكسر خطر عدم الأداء للخاص بها (أي خطر أنها من تقوم بدفعاء بالتزاماتها)، بما في ذلك خطر الانتميل لخص بهاء لذلك، فل معدل الخصم المستخدم لحساب القيمة الحالية للتفتقات التقديرية هو ٨.٥ %.

م ٣٩: افتترضت المنشأة أن افتراضاتها سيتم استخدامها من قبل المشاركين في السوق. وبالإضافة إلى ذلك، لم نعمل للمنشأة أن فاس قيمتها للعلة بوجود قيود تمنعها من نقل الاقترام، كما هو موضح في الجدول التالي، المنشأة أن تعبر القيمة العادلة للألتزامات الناتجة عن وقت التشغيل بمبلغ ١٩٤.١٧٩ جنيه.

التفتقات التقديرية للمتوقعة في ١ يناير ٢٠٠١

جنيه

١٣١,٢٥٠	تكاليف العمالة المتوقعة
١٠٥,٠٠٠	التكاليف العامة وتكاليف المعدات الموزعة (٨٠ - ١٣١,٢٥٠ ×)
٤٧,٢٥٠	ربح المفاوض بنسبة الزيادة (٢٠ × (١٣١,٢٥٠ + ١٠٥,٠٠٠))
٢٨٣,٥٠٠	التفتقات التقديرية المتوقعة قبل التعديل بمعدل التصخم
١,٤٨٠٠٢	معدل التصخم (٤% لمدة ١٠ أعوام)

التخفيضات للتغطية المتوقعة بعد تعديل معدل التضخم	٢١٩,٦٣٧
حلاوة خطر السوق (٠.٠٥ × ٢١٩,٦٣٧)	٢٠,٩٨٢
التخفيضات للتغطية المتوقعة بعد تعديل خطر السوق	٤٤٠,٦١٩
القيمة المالية 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 السوق بقيمة اسمية ٢ مليون جنيه وتصنيفها BBB لمدة خمس سنوات بسعر فائدة سنوي ثابت ١٠ ٪. بوبت للمنشأة ب هذا الالتزام لمالي بالقيمة للعائلة 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 للسعر المتداول للأصل في سوق نشط كمعدل أولي في قياس القيمة للعائلة لأداة الدين (٩٢٩ × ٢ مليون = 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 للعائلة للالتزامات، على سبيل المثال، إذا كان السعر المتداول للأصل يشمل على تأثير تعزيز الالتزام من طرف ثالث وما إذا كان ذلك التعزيز سوف يعالج محاسيبيا بشكل منفصل من وجهة نظر مصدر أداة الدين، قامت المنشأة ب بافتراض أنه لا توجد تعديلات مطلوبة على السعر المتداول للأصل. ووفقا لذلك، افترضت المنشأة ب أن للقيمة العادلة لأداة الدين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ هي ١,٨٥٨,٠٠٠ جنيه. بوبت و افصحت المنشأة ب أن قياس القيمة للعائلة لأداة الدين الخاصة بها هي في المستوى ١ من تدرج مستويات قياس القيمة للعائلة.

مثال (١٣) التزام الدين: أسلوب القيمة الحالية

م ٤٣: في ١ يناير ٢٠٠١، المنشأة ج أصدرت أداة دين في اكتتاب خاص بقيمة اسمية 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 تحصل 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، هلمن 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 أداة الدين في تاريخ المفترض، سيكون سعر الفائدة ١٠,٥ % أو أن المنشأة ج ستحصل على قيمة أقل من القيمة الاسمية عند إصدار أداة الدين.

م ٤٥: وبغرض هذا المثال، يتم احتساب القيمة الحالية للاقتزام في المنشأة ج باستخدام أسلوب القيمة الحالية. افترضت المنشأة ج أن المشاركين في السوق سوف يستقيمون جميع المخاطر ذاتية (الفرق من أ١٢ إلى أ٢٠ من المعيار) عند تغيير 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 للمبلغ ٢ مليون جنيه و

(٣) مدة ربع سنوات.

(ب) معدل الفائدة في السوق ١٠,٥ % (والذي يشمل على التغير في خطر عدم الأداء بواقع ٥٠ نقطة من تاريخ الإصدار).

م ٤٦: باستخدام أسلوب القيمة الحالية، افترضت المنشأة ج أن القيمة الحالية للاقتزام الحاضر بها في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ هي ١,٩٦٨,٦٤٦ جنيه.

م ٤٧: لد تتضمن المنشأة ج أي مخاطر إضافية إلى أسلوب للقيمة الحالية لمقابلته لخطر أو الربح الذي من الممكن أن يطلبه المشاركون في السوق نتيجة للتوزيع المقابل للاقتزام. لأن التزام المنشأة ج هو التزام مالي يجب أن المنشأة ج افترضت أن سعر الفائدة متضمن بالفعل لخطر لم الربح الذي من الممكن أن يطلبه المشاركون في السوق نتيجة للتوزيع المقابل للاقتزام، وعلاوة على ذلك لم تقدم المنشأة ج بتعديل لمسلوب القيمة الحالية بوجود فيود تمنعها من نقل الاقتزام.

قياس القيمة العادلة عندما يكون حجم أو مستوى النشاط للأصول أو الالتزامات قد انخفضت بشكل هام

م ٤٨: لمثال رقم (١٤) يوضح استخدام الحد 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 لممثالة).

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 إصدار الأوراق المالية)، استثمرت المنشأة أ في أوراق مالية للشريحة الأولى (تصنيف AAA) الخاصة بالرهن العقاري السكني، للشريحة الأولى تمثل للمرتبة الثالثة من حيث الأهمية ضمن مجموعة من سبع شرائح. انضمت الخسائر بالأوراق المالية للرهن العقاري للسكن بغير مضبوطة وغير مطابقة لفرص الرهن العقاري الممكنة التي سبق وأن أثمرت في النصف الثاني من ٢٠٠٦.

م ٥٠: في ٣١ مارس ٢٠٠٩ (تاريخ القياس) السريحة الأولى هي الآن تصنيف A، وكان يتداول سابقا على هذه السريحة الخاصة بالرهن العقاري للسكني من خلال سوق وسطاء، ولكن، كان حجم التداول في هذه السوق ينزل، مع عدد قليل من المعاملات التي تجري شهريا اعتبارا من ١ يناير ٢٠٠٨ حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠٨ والظن، إن وجد، من نشاط التداول خلال النصف لشهر قبل ٣١ مارس ٢٠٠٩.

م ٥١: لغت المنشأة أ عن الاعتبار للعوامل في الفقرة أ٣٧ من المعيار لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض هام في حجم أو مستوى النشاط للسريحة الأولى الخاصة بالرهن العقاري للسكني الذي استثمرت فيه، وبعد تقييم أهمية وجنوى للعوامل افترضت المنشأة أ أن حجم ومستوى النشاط للسريحة الأولى للمعاملة بالرهن العقاري للسكني قد انخفضت بشكل هام واعتمدت المنشأة أ على حكمها في المقام الأول على أساس أن كان هناك لقليل، إن وجد، من نشاط التداول بفترة طويلة قبل تاريخ للقياس.

م ٥٢: لأن هناك لقليل، إن وجد، من نشاط التداول لدعم أسلوب التقييم باستخدام منهج السوق، فقد قررت المنشأة أ أن تستخدم منهج الدخل باستخدام أسلوب معدل الخصم لمعدل المدين في قوائم من ١٨ إلى ٢٢ من المعيار لقياس القيمة العادلة للخسائر بالرهن العقاري السكني في تاريخ القياس، مع استخدام المنشأة أ للتدفقات النقدية المتوقعة للمعاملة بالرهن العقاري للسكني (راجع أيضا الفقرات ٦٦ و ٦٨ من المعيار).

م ٥٣: بعد ذلك قريت المنشأة أ معمل للخصم (أي معمل للعتق في السوق) لخصم هذه التجهيزات لتغطية التعاقبية. ويقرر معمل العتق في السوق مستنداً على مما يلي:

(أ) معمل فائدة خالي من المخاطر.

(ب) لتعديلات لمفترقة للعروق بين بيانات السوق المتاحة وللشريحة الأولى الخاصة بالرهن العقاري السكني التي استثمرت فيها المنشأة أ. وهذه التعديلات تعكس مخاطر 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 المشاركون في السوق في الاعتبار عند تسعير الأصل في تاريخ البيع 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 الأولى الخاصة بالرهن العقاري السكني في تاريخ الاصدار كما تضمنه سعر المعاملة الأصلي.

(ب) للتغير في هامش الائتمان من واقع للمعاملات الملحوظة من تاريخ الاصدار وحتى تاريخ التقدير للأوراق المالية المعاملة بالحصة بالرهن العقاري السكني أو على أساس مؤشرات ذات الصلة.

(ج) خصائص الشريحة الأولى 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 الانعاش، نسبة الخسارة ومعدلات الدفع للمقدم،
- (٢) قديمة أو بعية للرهن العقاري السكني الخاص بالشريحة.
- (٣) للعوامل الأخرى ذات الصلة.

(د) تقارير ذات الصلة للصناعة عن المخاطر ووكالات التصنيف.

(هـ) الأسعار المتداولة من أطراف ثالثة مثل سلسلة أو خدمات التسعير.

م ٥٥: قريت المنشأة أ أن المشاركون في السوق هو أحد المعوسرين لمعمل للعتق في السوق والذي يمثل ١٦ % (١، ٢٠٠ نقطة) والذي سوف يستخدم عند تسعير للشريحة الأولى الخاصة بالرهن العقاري. وقد تم تقدير هذا المعمل على النحو التالي:

- (أ) نقطة في لتالية كمعمل فائدة خالي من المخاطر ذو صفة في ٣١ مارس ٢٠٠٩.
- (ب) إضافة ٢٥٠ نقطة لهامش الائتمان فوق المعمل لخالي من المخاطر عندما مصدر الشريحة الأولى في يناير ٢٠٠٨.

(ج) إضافة ٧٠٠ نقطة للتغير المقدر في هاشم الاثنى عشر فوق المعدل الحالي من المخاطر للشريحة الأولى ما بين ١ يناير ٢٠٠٨ و ٣١ مارس ٢٠٠٩. وقد تم تصوير هذا التغير على أساس التغير في المؤشر الأكثر مماثلة المتوفر لتلك الفترة للزمينة.

(د) تخفيض ٥٠ نقطة (بالصافي) لتعديل الاختلافات بين المؤشر المستخدم لتقدير التغير في هاشم الائتمان وبين الشريحة الأولى. ويتكون للمؤشر المشار إليه من قروض رهن عقاري عالية المخاطر، في حين أن الأوراق المالية للمشاء أ الخاصة بالرهن العقاري السكني تتكون من قروض رهن عقاري مماثلة لمحفظة الائتمان أكثر الضمنية (مما يجعلها أكثر جاذبية للمشاركين في السوق). ولكن، لا يعكس هذا المؤشر خطر السيولة للمشارب للشريحة الأولى في ظل ظروف السوق الحالية، ولذلك، فإن تعديل ٥٠ نقطة هو صافي لتعديليين التاليين:

(١) لتعديل الأول هو تخفيض ٣٥٠ نقطة، الذي قدر بمقارنة المعدل من المعاملات الأخيرة الخاصة بالرهن العقاري السكني في يونيو ٢٠٠٨ مع معدل المؤشر لنفس تلك التواريخ. حيث أنه لا توجد معلومات متاحة لتتبع إلى أن العلاقة بين الأوراق المالية للمشاء أ والمؤشر قد تغيرت.

(٢) لتعديل الثاني هو إضافة ٣٠٠ نقطة، والذي تقوم به المنشأة كأفضل تقدير لخطر السيولة الإضافي المتأصل في الأوراق المالية (الوضع النقدي) مقارنة بالمؤشر (الوضع الاصطناعي). وقد اشق هذا التغير بعد الأخذ في الاعتبار خطر السيولة الموجود في للمعاملات النقدية الأخيرة لمجموعة من الأوراق المالية المماثلة.

م ٥٩: وكما هو مبين لمعدل المعدل في السوق، تأخذ المنشأة أ بعين الاعتبار اثنين من الأسهم الإرشادية الأخيرة (أي غير ملزمة) الممنعة من قبل وسطاء طيوا السمعة للأوراق المالية للشريحة الأولى الخاصة بالرهن العقاري السكني والتي هي ما بين ١٥-١٧%. والمنشأة أ غير قادر على تقديم أسلوب / أسلوب التقييم أو المعاملات المستخدمة لتقدير التداول، ولكن، للمنشأة أ قارة على تأكيد أن التداول لا يعكس نتائج المعاملات.

م ٥٧: لأن المنشأة لديها مؤشرات متعددة لمعدل العائد في السوق والذي سوف يأخذه المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند قياس للقيمة العادلة لور للمساهة تقوم بتقييم وقياس لوران مؤشرات معدل للعائد، أخذاً في الاعتبار معقولة مني الاختلاف طقفا للنتائج.

م ٥٨: افترضت المنشأة أن ١٣ % هي النقطة الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة من مني المؤشرات في ظل ظروف السوق الحالية. ووضعت المنشأة أ وزن أكثر لمؤشر ١١% (أي تقديراتها الخاصة لمعدل العائد في السوق) وذلك للأسباب التالية:

- (أ) افترضت المنشأة أن هذا التقدير الخاص بها مناسب لتسج المخاطر (مثل خطر الاختفاق في السداد، خطر تغير قيمة الضمانة وخطر السيولة) والذي من شأنه أن يستخدمه المشاركون في السوق عند تسعير الأصل في ظل ظروف السوق الحالية.
- (ب) تناول الوسيط محج ملزم ولا يعكس نتائج المعاملات المنشأة أ محج قلرة عنى تقييم أسلوب/ لأساليب التقييم لو المعاملات المستخدمة لتطوير التناول.

إفصاحات القيمة للعائلة

م ٥٩: الأمثلة من رقم ١٥ لم. رقم ١٩ توضح الإفصاحات المطلوبة بموجب القفرض ٩٢ و ٩٣ (أ) و (ب) و (د) - (ج) (ط) و ٩٩ من المعيار.

					صفحات القانون
					المرتب في نهاية الخدمة بالمرتب
	١١٥	٩٠		١٠٩	لغيره من
					المرتبة في نهاية الخدمة بالمرتبة
	٥١			٥٠	لغيره من
	٢٤			٢٥	مستلزمات العمل
			٥٥	١٤	المرتبة في نهاية الخدمة لغيره من
					لغيره من
		٩٢	٩١	٩٣	مستلزمات العمل
	٩١٠	٩٠٥	٩١	٩١٣	مستلزمات العمل
					مستلزمات العمل
		٥٠		٥٤	المرتبة في نهاية الخدمة لغيره من
		٢٥		٢٥	لغيره من
	٢٠			٩٠	مستلزمات العمل
	٩٠	٩٠		٩١٠	مستلزمات العمل
					مستلزمات العمل
		٥٠		٥٩	مستلزمات العمل
		٥٠		٥٣	مستلزمات العمل
	٩٠			٢٨	مستلزمات العمل

			١٨	٢٨	رقم السجل في
		٢٠		٢٠	رقم الإخطار في
	٢٨	٢٢٠	٢٨	٢٣٩	إجمالي المشتريات
					الاستثمارات العقارية
	٢٠			٢٠	تجارى - فيها
	٢٢			٢٧	تسويق - أخرى
	٢٩			٢٨	إجمالي الاستثمارات العقارية
					إجمالي مبيعات القيمة السوقية
	٢٠		٢٢٨	١٠١٢٩	المشكورة
					إجمالي القيمة السوقية غير المشكورة
٢٠				٢٩	إجمالي مشترياتها من سوق الأوراق المالية
				٢٩	إجمالي مبيعات القيمة السوقية
٢٠		٢٩		٢٩	هو المشكورة

ولم يحدد: بند آخر من حيث: محتوى الأوراق المالية ما لم يشر القسمة في شكل آخر أكثر من قيمة

[illegible]

م ٦٤: وبالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تصحح عن معلومات إضافية من شأنها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييد للمعلومات الكمية التي تم الإفصاح عنها. قد تصحح المنشأة عن بعض أو كل مما يلي ليتوافق مع الفقرة ٩٣ من المعيار:

(أ) طبيعة النقد الذي يتم قياسها بالقيمة العادلة، بما في ذلك خصائص النقد الذي تم قياسه والتي تم أخذها في الاعتبار عند تحديد المنحلات ذات الصلة.

على سبيل المثال، قد تصحح المنشأة عما يلي بالنسبة للأوراق المالية الخاصة الرهن العقاري للسكنى:

(١) لمواع القروض (مثل القروض الرئيسية أو قروض الرهن العقاري)

(٢) المكالات؛

(٣) قصصات أو التعزيزات الائتمانية الأخرى؛

(٤) مستوى الأهمية لتسريح الأوراق للمالية؛

(٥) سعة الإصدار؛

(٦) المتوسط المرجح لمعدل العائد من القروض والأوراق المالية

(٧) المتوسط المرجح لفترات استحقاق القروض والأوراق المالية

(٨) لمركز الجغرافي للقروض

(٩) للمعلومات 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 تقييم

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 تصحح المنشأة عما يلي ليتوافق مع الفقرة ٩٣ من المعيار:

(أ) للمجموعة داخل المنشأة التي تقرر المعايير وإجراءات التقييم المنفصلة:

(١) الوصف الخاص بها؛

(٢) لمن تقدم تقارير للمجموعة، و

(٣) إجراءات التدوير الداخلية (على سبيل المثال، كيف يتم مناقشة وتقييم قياس

القيمة العادلة في لحاح التسعير، وإدارة المخاطر، والمراجعة)؛

(ب) طرق المعالجة وجوهرتها وإجراءات الاختبار الأخرى الخاصة بتسويق التسعير؛

(ج) تحليل التغيرات في فترات القيمة العادلة من فترة لأخرى.

(د) كيف تحدد المنشأة أن المعلومات الخارجية (من طرف ثالث) قد تم تطويرها ونفا

للمعيار، مثل تدوّل للوسيط وختمات لتسويق المستخدمة في قياس القيمة العادلة، و

(هـ) الطرق المستخدمة لتطوير وإثبات التحويلات غير الملحوظة في قياس القيمة العادلة.

مثال (١٩) - معلومات عن حساسية لتغيرات في التحويلات الهامة غير الملحوظة

م ١٦٦: لتكرار قياس القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٢ من التسطير العمري للقيمة

العادلة، يتطلب المعيار أن تقدم المنشأة وصف عن حساسية التغيرات في التحويلات

الهامة عبر الملحوظة عند قياس القيمة العادلة ووصف لأي علاقات متبادلة بين هذه

التحويلات. وقد تفصح المنشأة عما يلي حال لورقها المالية الخاصة بالرهن العقاري

الممكن لتتوافق مع الفقرتين ٩٣(ب) و ٩٣(ط) من المعيار:

التحويلات الهامة عبر الملحوظة المستخدمة في قياس القيمة للعائلة لأوراق المنشأة

المالية الخاصة بالرهن العقاري هي معدلات الخصم لمقدم، احتمال الائتلاف ومقدار

الخسارة عند حدوث التعثر. إن الزيادة (الانخفاض) الهامة في أي من تلك التحويلات

على حدي، سوف يؤدي إلى انخفاض (ارتفاع) عدم في قياس القيمة العادلة. بصفة

عامة، إن تغيير الافتراض المستخدم لاحتمال الائتلاف يتوافق معه تغيير مماثل في

الافتراض المستخدم لمقدار الخسارة وتغيير معاكس في الافتراض المستخدم لمعدلات

الخصم المستخدم.

**معييار الحاسبة المصرى
للمنشآت الصغيرة والمتوسطة**

٢٠١٥

المحتويات

رقم القسم	
	تمهيد
	بذء عن معيار المحاسبة للمصري للمنتجات الصغيرة والمتوسطة
(١)	المنتجات الصغيرة والمتوسطة الحجم
(٢)	المفاهيم والمبادئ الأساسية
(٣)	عرض القوائم المالية
(٤)	قائمة المركز المالي
(٥)	قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الدخل الشامل
(٦)	قائمة تغيرات في حقوق الملكية
(٧)	قائمة التدفقات النقدية
(٨)	الإيضاحات المتممة للقوائم المالية
(٩)	القوائم المالية المجمعة والمستقلة
(١٠)	السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية
(١١)	الأكولات المالية الأساسية
(١٢)	إصدارات الأوراق المالية الأخرى
(١٣)	المخزون
(١٤)	الاستثمارات في شركات شقيقة
(١٥)	الاستثمارات في المشروعات المشتركة
(١٦)	الاستثمار العقاري
(١٧)	الأصول قابلة
(١٨)	الأصول غير الملموسة فيما عدا الشهرة
(١٩)	تجميع الأعمال والشهرة

- (٢٠) التأخير.....
- (٢١) المحصيات و الظروف المحتملة.....
- (٢٢) الالتزامات وحقوق الملكية.....
- (٢٣) الإيراد.....
- (٢٤) المنح الحكومية.....
- (٢٥) تكاليف الاقتراض.....
- (٢٦) المنفوعات المبينة على أسهم.....
- (٢٧) تضخم الأصول.....
- (٢٨) مزايا العاملين.....
- (٢٩) ضرائب الدخل.....
- (٣٠) ترحمة العملات الأجنبية.....
- (٣١) ملحق.....
- (٣٢) الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية.....
- (٣٣) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.....
- (٣٤) الأنشطة المنحصصة.....
- (٣٥) التحول إلى تطبيق معيار المحاسبة المصري للمنتجات الصغيرة والمتوسطة..

تمهيد

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

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

٢- تعتبر لائحة المنشأة الصغيرة أو المتوسطة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة و المنشورة (إذات الأعراض العامة) ، وفي هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعيار المحاسبة المصري 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 . وفي هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم أو بيانات داخلية ليس من الضروري الالتزام في إعدادها بالمعالجات و الإفصاح و العرض الواردة في معيار المحاسبة المصري هذا . ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إيصال أي ليس لدى مستخدميها قد يؤدي إلى اعتقاده بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية ذات الأعراض العامة .

٤- تحفوي بعض الأقسام في المعيار على فقرات تشير 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 في أقسام أخرى ولتنمى أرقام الفقرات مع المعيار الدولي .

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

معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ملحق التمهيد

أهم نقاط الخروج عن المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

قسم رقم (٥) 'قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الثامن'

- توريدات الأرباح على العاملين و أعضاء مجلس الادارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الأرباح أو الخسائر بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية .
- تأثر ذلك على قسم رقم (٢٠٨) 'مزايا العاملين' .

قسم رقم (٢٠) 'التأجير'

- تم إصلاد هذا القسم مختلف عن قسم رقم (٢٠) من معيار المحاسبة الدولي فخلص بالتأجير و ذلك لما احتواء القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ و فخلص بالتأجير التمويلي في مادتيه "٢٤" . "٢٥" من معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماماً عن المعالجات السائدة دولياً. حيث يحتفظ الموجد في دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه، ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح أو الخسائر بحسب المنفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التي حددت فيها.

قسم رقم (٢٥) 'تكاليف الاقتراض'

- رأت لجنة المعايير الخروج عن المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في معالجة تكاليف الاقتراض حيث سمح المعيار المصري مرسلتها عند نوازل شروط الرسالة بدلاً من تحميلها كمصروفات كما نص المعيار الدولي .

نبذة عن معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

يحتوي معيار المحاسبة لمصرى المنشآت الصغيرة والمتوسطة على ثلاثة أنواع من التبسيط عن معايير المحاسبة المصرية الكاملة (المعايير الكاملة) كالآتي :

(١) لم يتناول المعيار بعض الموضوعات التي وردت في المعايير الكاملة وذلك لعدم ملائمتها للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وهي :

- نصيب السهم في الأرباح
- القوائم المالية الدورية
- التقارير القطاعية

• للمعالجة الخاصة للأصول المحفوظ بها لغرض البيع

(٢) لم يسمح المعيار ببعض المحللحات البسيطة المسموح بها في المعايير الكاملة والاكتفاء بالمحللحات البسيطة التي تناسب المنشآت الصغيرة والمتوسطة .

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

- الأصول المالية

١- الأصول المالية التي تخضع عليها شروط خاصة تقلل بالتكلفة أو لتكلفة المستهلكة . وتقلل جميع الأصول المالية الأخرى بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو خسائر .

٢- وضع المعيار مبدأ عيسط لعملية الاستبعاد من قوائم .

٣- تم تبسيط متطلبات عملية عن للتغطية بما في ذلك عمليات الحساب التفصيلية بما يتواءم مع المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم .

- الشهرة والأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد

يتم دائماً استهلاكها على مدار أعمارها الإنتاجية المقررة (وفي حالة عدم القدرة على تقدير العمر الإنتاجي فمقدر درجة من الثقة يتم استهلاكها على عشرة سنوات) .

- الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشتروحات المشتركة

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

- تكاليف البحوث والتطوير
يعترف بها كمصروفات .
- الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة
يتم دراسة القيمة المتبقية والعمر المتبقي وطريقة الإهلاك للأصول الثابتة وفترة وطريقة استهلاك الأصول غير الملموسة فقط عندما تكون هناك مؤشرات عن تغيرها تقرياً مؤشراً خلال الفترة من توزيع آخر قوائم مالية (للمعايير الكاملة كانت تتطلب دراسة سنوية) .
- نظم المزايا المحددة
٥ يعترف فوراً بكل تكاليف خدمات الماضية لم الأرباح أو الخسائر .
٦ يعترف فوراً بكل المكاسب و الخسائر الاكتوارية إما من الأرباح أو الخسائر أو ضمن عناصر الدخل فتعامل الأخرى .
٧ لا تستخدم إنشاء طريقة قواعده الإضافية المستقرة لقياس التزاماتها تجاه المزايا المحددة و المصروفات الأخرى المتعلقة بها إلا إذا كان من الممكن إجراء ذلك بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما .
- ضرائب الدخل
هناك بندل مسيطر لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) .
- لا يوجد تبويب مستقل للأصول المحتفظ بها لغرض البيع
بدلاً من ذلك بعد الاحتفاظ بأصل لغرض البيع مؤشراً على استحلاله .
- الأصول الحيوية
يتم استخدام نموذج القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر للأصول الحيوية عندما يمكن فقط تحديد للقيمة العادلة لها بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما، وبدلاً من ذلك تستخدم المنشآت الصغيرة والمتوسطة نموذج التكلفة - الإهلاك - الاستحلال .
- سداد حقوق الملكية عن طريق مدفوعات مبنية على أسهم
يتم استخدام أفضل تقدير للإدارة لتقدير القيمة العادلة لحقوق الملكية المدددة كمدفوعات مبنية على أسهم وذلك لقياس المصروف إذا لم تكن أسعار السوق متوفرة .

قسم (١)

للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

نطلق هذا المعيار للمحاسبى المصرى

١-١ صغر معيار المحاسبة للمصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم ليستقيم بمفره المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم . ويوضح هذا القسم مواصفات هذه المنشآت.

مواصفات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

- ٢-١ لأغراض هذا المعيار تعتبر منشأة صغيرة أو متوسطة الحجم أى منشأة تصدر قوائم مالية ذات أعراض عامة فيما عدا تلك المنشآت الواردة بالفقرة ١-٣.
- ٣-١ لأغراض هذا المعيار لا تعتبر أى من المنشآت التالية منشآت صغيرة أو متوسطة الحجم وبالتالي لا يسمح بتطبيق هذا المعيار عليها :
- (أ) المنشآت التى لها أو تسيطر على منشآت لها أوراق مالية (سواء فى صورة أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين) مقيمة بأية بورصة أو فى طريقها للتقيد .
- (ب) المنشآت الخاضعة لقانون القطاع العام أو قانون قطاع الأعمال العام
- (ج) المنشآت التى تزاوّل أو تسيطر على منشآت تزاوّل واحد أو أكثر من الأنشطة التالية :

(١) البنوك .

(٢) التأمين .

(٣) التمويل العقارى .

(٤) للتوريد .

(٥) ترويج وتغطية الاكتتاب فى الأوراق للصبة .

(٦) رأس المال للمناظر .

(٧) للمفاعة و التسوية فى معاملات الأوراق المالية .

(٨) تكوين وإدارة محافظ الأوراق المالية .

(٩) السيرة فى الأوراق المالية .

(١٠) صناديق الاستثمار .

- (د) المنشآت التي يزيد مالها المستثمر كما هو معرف في الفقرة ١٢-٤ عن مبلغ ١٠٠ مليون جنيه مصري في آخر قائمة مركز مالي منفردة أو مستقلة .
(هـ) المنشآت التي يزيد دخلها كما هو معرف في الفقرة ١٢-٥ عن مبلغ ١٠٠ مليون جنيه مصري في آخر قائمة لربح أو خسارة (تحل) سنوية منفردة أو مستقلة .

٤-١ للمل المستثمر بحسب بآى من الطرق الثلاثة التالية :

(١) الأصول طويلة الأجل = صافي رأس المال العامل

(٢) مجموع صافي الأصول - الالتزامات المتداولة

(٣) إجمالي حقوق المساهمين - الالتزامات طويلة الأجل

وحيث أن للطرق الثلاثة عاقله لا تختلف محاسبياً لذا فمن المؤكد تملوي مبلغ للمال المستثمر الناتج من كل منها .

٥-١ يتضمن للدخل كل من الإيرادات و للمكاسب كما يلى :

(أ) الإيراد هو - يتحقق في سياق الأنشطة العادية للمنشأة و يشار إليه بأسماء مختلفة مثل الإيرادات والمبيعات والأرباح المكتسبة والفوائد المكتسبة وتوزيعات أرباح الأسهم المكتسبة وررع حق الامتياز (الائتمار) والإيجار . ويظهر الإيراد في حساب الأرباح و للصائر .

(ب) للمكاسب هو - يتو - لغرض تتفق مع تعريف للدخل ولكنها لا تمثل إيرادات (غير سبيل قماش أرباح مع استثمارات - أرباح إعادة تقييم الاستثمارات - أرباح فروق عملة - أرباح بيع أصول ثابتة - أرباح بيع أصول غير ملموسة) . وتظهر للمكاسب في حساب الأرباح و للصائر أيضاً .

٦-١ إذا تضمنت منشأة - أو إحدى المنشآت التي تسيطر عليها - فقد أوراق مالية لها كما هو وارد في الفقرة ١٢-٣(أ) أو إذا زاولت - أو إحدى المنشآت التي تسيطر عليها - أى نشاط من الأنشطة الواردة في الفقرة ١٢-٣(ج) ، تتوقف المنشأة عن استخدام معيار المحاسبة المصري هذا من أول السنة المالية التي تم فيها طلب القيد أو بدأ مزاوله للنشاط الوارد في الفقرة ١٢-٣(ج) ولا يجوز لها الرجوع ثانية إلى استخدام هذا المعيار .

٧-١ إذا تجاوز قبال المستثمر في نهاية أى سنة مالية المبلغ المحدد في الفقرة ١٢-٣(د) أو إذا تجاوز للدخل عن أى سنة مالية المبلغ المحدد في الفقرة ١٢-٣(هـ) ، تستمر المنشأة في استخدام هذا المعيار للسنة المالية التالية (الأولى) ، وفي حالة استمرار هذا التجاوز في نهاية السنة المالية للتالية (الثانية) تتوقف المنشأة عن استخدام معيار المحاسبة هذا اختياري عن بداية السنة التالية (الثالثة) ولا يجوز لها الرجوع ثانية إلى استخدام هذا المعيار .

قسم (٢) المفاهيم والمبادئ السائدة

نطلق هذا القسم

٢-١ يصف هذا القسم هدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم والمواصفات التي تجعل المعلومات في القوائم المالية لهذه المنشآت مفيدة . كما أنها أيضاً تضع المفاهيم والمبادئ السائدة التي 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 المالي والأداء والتدفقات النقدية للمنفعة والتي تكون مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية لمدي واسع من المستخدمين قنين بكونون في موقع لا يسمح لهم بطلب تقارير مالية خاصة تلبي احتياجاتهم من المعلومات .

٢-٣ تبرز القوائم المالية أيضاً نتائج تصرفات الإدارة وتساعد كذلك على محاسبتها عن المولود التي تودعت في حورنها .

الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في القوائم المالية

القبالية للفهم

٢-٤ يجب أن تتصف المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالقبالية للفهم للمبائر من قبل المستخدمين ، حيث من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بغرض معقول من التحية . ومع هذا ، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إذا كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين .

الملازمة

٢-٥ لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع لقرور . وتكون المعلومات ملائمة عندما يمكنها أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تنصح تقييماتهم لملاضية .

الأهمية النسبية

٦-٢ تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية = ومن ثم ملائمة = إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستثمون اعتماداً على القوائم المالية . وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ الذي في ضوء الظروف الخاصة بالحذف أو التحريف . ومع ذلك يجب ألا يعد ذلك مبرراً للخروج عن تطبيق معيار المحاسبة المصري للمشتات الصغيرة والمتوسطة بشكل غير مؤثر لم تركها دون تصحيح بهدف التوصل إلى عرض معين للمركز المالي والأداء المالي والمشتقات النقدية للمنشأة.

المصادقية

٧-٢ يجب أن تكون المعلومات المدرجة بالقوائم المالية موثوقة فيها ويعتمد عليها . وينتم المعلومات بالمصادقية إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية واللتحيز ، وتعبر بصديق عما يقصد أن تعبر عنه لو ما هو متوقع أن تعبر عنه . ولا تعتبر القوائم المالية معادلة إذا كانت طريقة اختيار المعلومات فيها لو عرضها يتم بطريقة تؤثر على صنع القرار بهدف تحقيق نتيجة محددة مسبقاً.

التجوهر قليل التشكل

٨-٢ يجب أن تتم المحاسبة عن وعرض العمليات المالية والأحداث الأخرى طبقاً لتجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني حتى يعبر تعبيراً صادقاً.

الحيطة والحذر

٩-٢ يعترف بحالات عدم التأكد لمحيطه بالأحداث وظروف من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية . ويضد بالحيطة والحذر تبنى درجة من الحذر في وضع التعديلات المطلوبة في ضل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخم للأصول والنقل أو تقليل للالتزامات والمصروفات . ومع ذلك في ممارسة الحيطة والحذر لا يسمح بالتخفيض للمتعدي في هم الأصول والنقل أو المبالغ المتضمنة في قيم الالتزامات والمصروفات . واحتصار على النحو لا يسمح بالتعيز .

الاكتمال

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

القبليّة للمقارنة

١١-٢ يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة الفوائد المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء . كما يجب أن يكون مقصورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقوموا مراكزها المالية وأدائها وشفافيتها للقبليّة . وعليه يجب قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشعبة والأحداث الأخرى على أساس ثابت في المنشأة من فترة لأخرى تلك للمنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة . وبالإضافة إلى ذلك فيجب إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، وأنى تغيرات في هذه السياسات وأثر هذه التغييرات .

التوقيت المناسب

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

الموازنة بين التكلفة والمنفعة

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

١٤-٢ تساعد القوائم المالية مغمي رأس المال في صنع قرارات أفضل تؤدي إلى أسواق مالية تعمل بكفاءة أعلى وتخفض من تكلفة رأس المال للاقتصاد ككل . كما أن المنشآت نفسها تحصل على مزايا ، منها سهولة الوصول إلى أسواق مالية وعلاقات عامة أفضل . وقد يؤدي الأمر إلى انخفاض تكلفة الحصول على رأس المال.

وقد تمتد لمزجها إلى قرارات. لحصل للإدارة لأن المعلومات المالية المستخدمة داخلياً عادة ما تعتمد على تلك للمعلومات المعدة لأغراض الاستخدام العام .

المركز المالي

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

(أ) الأصل هو مورد يسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن يجمع صده مبالغ اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

(ب) الالتزام هو تعهد حال عليه المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي شطوي على منافع اقتصادية .

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

١٦-٢ هناك بعض قيود تتفق مع تعريف الأصل لو الالتزام إلا أنه لا يعترف بها كأصول أو التزامات في قائمة المركز المالي لأنها لا تتفق مع معايير الاعتراف التي سيتم مناقشتها في الفقرات من "٢٧-٢" إلى "٣٢-٢". وبشكل خاص يجب أن يكون التحقق المتوقع للمبالغ الاقتصادية المستقبلية قد دلل لو الخارج من المنشأة مؤكداً بشكل كاف لتحقيق شرط توقع حدوث المنوال إليه في فقرات "٢٧-٢" قبل الاعتراف بالأصل أو للزام .

الأصول

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

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

١٩-٢ حدد للتحقق من وجود الأصل وإن الحق فداش عن الملكية لا يعد ضروريا مثل
مطبت للبيع مع الالتزام باعادة للضراء. ومع هذا فإنه غالباً ما تنشأ سيطرة للمنشأة
على المساق نتيجة لحقوق قانونية .

الالتزامات

١٠-٢ يمثل الخاصية الأساسية للالتزام هي أنه تعهد حال على المنشأة بمثل واجباً
أو مسئولية للعمل أو للوفاء بطريقة معينة . ولتعهد قد يكون تعهد قانوني أو تعهد
حكمي. ويكون التعهد للقانوني ملزماً نتيجة لوجود عقد ملزم أو لمتطلبات تشريعية في
حين أن التعهد للحكمي هو تعهد ينشأ من تصرفات المنشأة عندما :
(أ) تقوم المنشأة عن طريق تعهد معس أو ممارسات سابقة أو سياسات مفهورة أو بديلت
حالية كالية بجمع أطراف أخرى تعهد أن المنشأة سيقبل مسئوليات معينة.
(ب) نتيجة لذلك تخلق المنشأة توقعاً حقيقياً لدى هذه الأطراف الأخرى بأن المنشأة
ستقوم بالوفاء بهذه المسئوليات.

١١-٢ يتم تحديد الالتزام الحالي عادة بعدة طرق مثل الدفع نقداً أو تحويل أصول أخرى
أو تقديم خدمات أو استبدال الالتزام بالالتزام آخر أو تحويل الالتزام إلى حق ملكية.
ويمكن أن يسوى الالتزام بطرق أخرى مثل تنازل الدائن عن حقوقه أو مفرطها.

حقوق الملكية

١٢-٢ تعرف حقوق الملكية بأنها القيمة المضافة من طرح الالتزامات المعترف بها من
الأصول المعترف بها. ويمكن أن تكون حقوق الملكية كسويات فرعية هي قائمة
المركز المالي . فعلى سجل المبال في الشركات المساهمة يمكن أن تشمل تلك
التبويات الأموال التي قدمها المساهمون والأرباح المحتجزة والمكاسب أو الخسائر
التي أثبتت مباشرة في حقوق الملكية.

الأداء

١٣-٢ الأداء هو علاقة بين الدخل والمصروفات للمنشأة ما خلال الفترة المالية . ويتطلب
هذا المعيار عرض الأداء في قائمة للأرباح أو الخسائر وأخرى للدخل تشمل .
ويستخدم الدخل الشامل والأرباح أو الخسائر عادة كمقياس للأداء أو كأساس لمقاييس
أخرى مثل العائد على الاستثمار، ونعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي :

(أ) الدخل هو الزيادة في قاذفات الاقتصادى خلال لفترة للمالية فى شكل دفعات دخلية لو زيادة فى الأصول أو نقص فى اللزومات مما ينشأ عنها زيادة فى حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة .

(ب) المصروفات هى نقص فى المذلف الاقتصادى خلال لفترة للمالية على شكل تدفقات خارجه أو نقص فى الأصول أو تكبد الترامت مما ينشأ عنه نقص فى حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات لى أصحاب المنشأة .

٢٤-٢ يتنج الاعتراف بالدخل والمصروفات مباشرة عن الاعتراف بالأصول والالتزامات والىاسها . وتشرح الفقرات من "٢٧-٢" إلى "٣٢-٢" شروط الاعتراف بالدخل والمصروفات .

الدخل

٢٥-٢ يتضمن تعريف دخل كلاً من الإيرادات والمكاسب

(أ) بتحقيق الإيراد فى سياق الأنشطة للعنية للمنشأة ويشمل للبه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأكتام والعائد وموزيمات الأسهد وربح حق الامتياز (الإبتاوة) والأيجار .

(ب) تمثل للمكاسب بنوداً أخرى تنفق مع تعريف دخل ولكنها لا تمثل إيرداً . وعندما يعترف بها فى قائمة الأرباح أو الخصائر أو فى قائمة الدخل، لثامل فإنه يتم عرضها بشكل مستقل بهدف المساعدة فى اتخاذ لقرارات الاقتصادية .

المصروفات

٢٦-٢ يتضمن تعريف لمصروفات كلاً من الخصائر والمصروفات الأخرى التى تنشأ فى سياق الأنشطة للعنية للمنشأة.

(أ) تتحقق للمصروفات من سياق الأنشطة للعنية للمنشأة وتشمل على سبيل للمثال ، تكلفة لمبيعات والأجور والإهلاك وتأخذ عادة شكل التدفقات للخارجة لو نقص الأصول مثل النقدية وما فى حكمها والمخزون والأصول للثابتة .

(ب) تمثل خصائر بنوداً أخرى تنطبق عليها تعريف لمصروفات ولكن ربما قد تنشأ فى سياق الأنشطة للعنية للمنشأة - بعد الاعتراف بالخصائر فى قائمة الأرباح أو الخصائر أو قائمة الدخل الشمل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة بهدف المساعدة فى اتخاذ لقرارات الاقتصادية .

الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات

١٧-٢ الاعتراف هو عملية إدراج للبند في 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 .

١٨-٢ لا يتم نصيب عدم الاعتراف بنت استوفى الشروط المذكورة أعلاه عن طريق الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو عن طريق الإيضاحات .

(أ) توقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية

١٩-٢ يستخدم مفهوم "التوقع" في معايير الاعتراف للإشارة إلى قياس مستوى درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة ، ويتم تقدير درجة عدم التأكد اللازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استناداً على الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية . ويتم عمل هذه التقديرات منفردة لكن مع على حدة للبند ذات الأهمية النسبية أو على أساس تجميعي لعدد كبير من قبود غير الهامة نسبياً.

(ب) مصادفية القياس

٢٠-٢ من المعيار الثاني للاعتراف بنت ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها . وفي كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر، واستخدم تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من مصداقيتها . ولكن عندما يتم عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في القوائم المالية.

٢١-٢ قد لا تتحقق شروط الاعتراف بأحد البند في وقت معين إلا أنه قد تتحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة .

٢٢-٢ قد يتطلب البند الذي لا يحقق معايير الاعتراف أن يتم الإفصاح عنه في الإيضاحات أو للبيانات للمكتملة. ويعتبر ذلك مناسباً عندما يكون الإفصاح عن هذا البند ملائماً لتقييم المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية .

قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات

٢-٢٣ القياس هو عملية تحديد القيم النقدية التي نمتصمها المنشأة في قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات في الفوائض المالية بما في ذلك لفختر لبيان محدد للقياس . ويحدد هذا المعيار أسس القياس التي نستخدمها للمنشاء لعدد من أنواع الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات.

٢-٢٤ توجد فاعتنق متعارف عليهما لقياس ، هما التكلفة التاريخية والقيمة للعنة (أ) التكلفة التاريخية للأصول هي مبلغ النقدية لو ما في حكمها الذي ت دفعه أو للقيمة العادلة للمقابل النقدي الذي تم التخلي عنه من لجن الاستحواد عتي الأصل في تاريخ الاستحواد . وبالنسبة للالتزامات فهي قيمة ما تم تحصيله من نقدية أو ما في حكمه لو/ وقيمة العادلة للأصول غير نقدية التي تم استلامها مقابل التعهد وذلك في تاريخ عمل التعهد أو/ وهي بعض الظروف (مثل صربية الدخل) تمثل مبلغ النقدية لو ما في حكمها المتوقع دفعها لسد الالتزام ضمن النشاط العادي للمنشاء. والتكلفة التبرجية المستهلكة هي تكلفة التاريخية لأصل أو للتراهم مضاعفا إليها لو مطروحا عنها جزء من التكلفة التاريخية للذي تم الاعتراف به سابقا كمصروف أو كدخل .

(ب) لقيمة العادلة هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية للترلم بين أطراف كل منهم لديه للرغبة في التبادل و على بيته من صفاتي ويتعاملان ببلادة حرة.

لمبادئ المساندة للاعتراف والقياس

٢-٢٥ يتم تحديد منطقات الاعتراف والقياس للأصول والالتزامات والدخل والمصروفات في هذا المعيار بدءا على للمبادئ المساندة . وفي حالة غياب متطلب معين في هذا المعيار لمعالجة معاملة أو حدث لو ظرف معين ، تقدم لفقرة ١٠-١٠ لرسادا لاستخدام الحكم الشخصي . كما توضح لفقرة ١٠-٥٠ قتلسل الذي يجب أن تتبعه للمنشاء لاتخاذ القرار حول المساندة للمحاسبية الملزمة في مثل هذه الظروف . وينطلب للمستوى الثاني من هذا للسلسل من المنشأة أن تراجع لفترقات وشروط الاعتراف ومفاهيم القياس لكل من الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات والمبادئ المساندة الموجودة في هذا الفصم .

أساس الاستحقاق

٢-٢٦ على المنشأة إعدك قوائمها المالية - فيما عدا المعلومات عن للشفقات النقدية - باستخدام أسس الاستحقاق المحاسبية . وبناء على أسس الاستحقاق يتم الاعتراف بالبنود كأصول، أو للترلمات أو حقوق ملكية لو دخل. لو مصروفات عندما بمستوفي البند شروط تعريفه والاعتراف به.

الاعتراف في القوائم المالية

الأصول

٢٧-٢ على المنشأة الاعتراف بالأصل في قائمة المركز المالي عندما يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة ويكون للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها ، ولا يعترف بالأصل في قائمة المركز المالي عند تكبد نفقة ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى فترة مالية الجزية ، ويدل من ذلك فبله بنجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في قائمة الأرباح أو الخسائر .

٢٨-٢ على المنشأة ألا تعترف بأصل محتمل كأصل . ومع هذا فعندما يكون هناك وجود ثابت تام بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة حينئذ لا يعترف الأصل محتملا ويكون الاعتراف به ملائما .

الالتزامات

٢٩-٢ على المنشأة الاعتراف بالالتزام في قائمة المركز المالي عندما :

(أ) يكون هناك التزام على المنشأة في نهاية الفترة المالية ناتجا عن حدث وقع في الماضي .

و(ب) يكون هناك توقع بأن المنشأة ستطالب بتحويل مورد لها منافع اقتصادية للسداد .

و(ج) يمكن قياس السداد بدرجة من الثقة .

٣٠-٢ الالتزام المحتمل هو إما التزام ممكن حدوثه ولكنه غير مؤكد ، أو التزام حل إلا أنه لم يتم الاعتراف به حيث أنه لا يستوفي الشرط فوفرد في (ب) أو (ج) أو كليهما من الفقرة ٢٩-٢ ، ولا تعترف المنشأة بالالتزام المحتمل كالتزام إلا في حالة الالتزامات المحتملة في القوائم المالية للمنشأة المشعور عليها في عملية جميع أعمال (ربيع الفهر (١٩) 'تجميع الأعمال والشهرة') .

الدخل

٣١-٢ ينتج الاعتراف بالدخل مباشرة عند الاعتراف بالأصول والالتزامات وقياسها ، وعلى المنشأة الاعتراف بالدخل في قائمة الأرباح أو الخسائر أو قائمة الدخل الشامل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام ويمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها .

المصروفات

٢-٢٤: ينتج الاعتراف بالمصروفات مباشرة عند الاعتراف بالأصول والالتزامات وقياسها. وعلم المنشأة الاعتراف بالمصروفات في قائمة الأرباح أو الخسائر أو قائمة الدخل الشامل عندما ينشأ نقص في المبالغ الاقتصادية المستطيلة يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها .

مجموع الدخل الشامل والأرباح أو الخسائر

٢-٢٥: مجموع الدخل الشامل هو الفرق الصافي ما بين الدخل والمصروفات ولا يعد عنصراً منفصلاً من عناصر مقوّم المالية ولا يتطلب مبادئ اعتراف منفصلة له .

٢-٢٦: الأرباح أو الخسائر هي الفرق الحسابي بين الدخل والمصروفات فيما عدا بنود الدخل والمصروفات والتي يربو بها هذا للمحاور كبنود دخل ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى ولا تعد عنصراً منفصلاً من عناصر مقوّم المالية ولا تتطلب مبادئ اعتراف منفصلة لها .

٢-٢٥: لا يسمح هذا للمحاور بالاعتراف ببنود في قائمة المركز المالي لا تتوفى تعريف الأصول أو الالتزامات بغير النظر عن كونها ناتجة عن تطبيق ما يعرف بمبدأ مقابلة الأرباح بالمصروف عند قياس الأرباح أو الخسائر .

القياس عند الاعتراف الأولي

٢-٢٦: عند الاعتراف الأولي على المنشأة من نفس الأصول والالتزامات بتكلفتها الخارجية ما لم يتطلب هذا المحاور استخدام أسس آخر للقياس الأولي مثل القيمة العادلة.

القياس اللاحق

الأصول المالية والالتزامات المالية

٢-٢٧: يقبى المنشأة الأصول المالية والأنسبة والالتزامات المالية الأساسية كما هي معرفة في القسم (١١) "الأدوات المالية الأساسية" بالتكلفة المستهلكة بخصاً الاضمحالي باستثناء الاستثمارات ذات التدفول للعلم في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل وغير القابلة للاسترداد والأسهم العادية غير القابلة للاسترداد أو تلك التي يمكن قبل قيمتها العادية بدرجة عالية من ثقة . هذه الأدوات يتم قياسها بالقيمة العادلة على أن يتم إثبات للتغير في هذه للقيمة العادلة في الأرباح أو للخسائر .

٤٨-٢ تقبى المنشأة خاصة الأصول للعالية الأخرى والالتزامات للعالية الأخرى بقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالتغير من هذه القيمة للعادلة من الأرباح أو الخسائر باستثناء الحالات التي يسمح فيها هذا المعيار باستخدام مبادئ أخرى للقياس كالتكلفة أو التكلفة المستهلكة.

الأصول غير المالية

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

(أ) تقبى المنشأة الأصول الثابتة بصفى التكلفة بعد الإهلاك أو لمبلغ القابل للاسترداد لهما أقل .

(ب) تقبى المنشأة المحزون بالتكلفة أو سعر البيع (بصفى) تكلفة الاستكمال والبيع لهما أقل .

(ج) تعترف المنشأة بخسائر الانخفاضات المتعلقة بالأصول غير المالية التي يتم استخدامها أو الاحتفاظ بها بغرض البيع .

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

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

(أ) الاستثمار في شركات للشيفعة ومشروعات المشتركة والتي تقبىها كمنشأة بالقيمة العادلة (راجع الفقرات "١٤-١٠" - "١٥-١٥" على الترتيب) .

(ب) ملغاة .

(ج) الأصول الزراعية (الأصول الحيوية والمنتجات للزراعة في نقطة الحصاد) والتي تقبىها للمنشأة بالقيمة العادلة ناصباً لتكاليف التصديرية للبيع (راجع الفقرة "٢٤-٢٢") .

الالتزامات عدا الالتزامات المالية

٥١-٢ تقبى أغلب الالتزامات باستثناء الالتزامات المالية بأحسن تقدير لمبلغ فدى سيكون مطلوباً بسداد الالتزام في توزيع لقوائم المالية .

المقاصة

٥٢-٢ على المنشأ عدم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو بين المحل والمصرفات إلا في الحالات المسموح بها في هذا المعيار .

- (أ) لا يعد مقاصة هيئتي الأصول بالخصافي بعد طرح ناتج النفيد مثل الهبوط في قيمة المخزون للمقاييم والهبوط في قيمة الدينون المشكوك في تحصيلها.
- (ب) إذا كان نشاط المنشأ التشغيلي الطبيعي لا يتضمن بيع أو شراء أصول غير متداولة مما فيها الاستثمارات والأصول لتسعين، لا بعد مقاصة أن تقوم المنشأة بإثبات المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التخلص من هذه الأصول بعد طرح القيمة الدفترية للأصل ومصرفات البيع من المتحصلات من البيع .

قسم (٣)

عرض القوائم المالية

نطاق هذا القسم

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

العرض العادل

٢-٣ تعرض القوائم المالية بطريقة عادلة للتعبير عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأد. ويتطلب تعرض العادل لعرض الموثوق فيه لبيان تأثير المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقاً لتعريف شروط الاعتراف للأصول والالتزامات والنسخ والمصروفات الواردة في القسم (٢) للمفاهيم والمبادئ الأساسية.

(أ) يفترض أن تطبيق معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وعمل إضاحات إضافية عند الحاجة، سيؤدي إلى عرض العادل للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

(ب) كما سبق شرحه في الفقرة ١٢-٣ فإن تطبيق هذا المعيار بمعرفة للمنشآت المشار إليها في هذه الفقرة قد لا يمنع عنه عرض عادل طبق لهذا المعيار.

تعتبر الإيضاحات الإضافية المشار إليها في الفقرة (أ) أعلاه ضرورية وذلك عندما يكون القمير مع متطلبات محددة في هذا المعيار غير كافية لتمكين مستخدم القوائم عن فهم تأثيرات معينة للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المرتبطة بالمركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

الالتزام بمعيار المحاسبة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

٣-٣ على المنشأة التي تعد قوائمها المالية طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أن تصح في 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 في بعض الحالات، للندرة جداً - أن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار قد يؤدي إلى عرض مضلل يتعارض مع هدف القوائم المالية كما سبق شرحه في القسم (٢) ، فالمنشأة إن تفرغ عن هذه المتطلبات كما هو محدد في فقرات ٣-٥ إلا إذا كانت هناك قواعد منظمة تمنع هذا التصرف.

٣-٥ عندما لا تتقدم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار كما ورد في فقرات ٣-٤ يجب عليها الإقصاد عما يلي:

(أ) أن الإدارة ترى أن القوائم المالية تعبر بوضوح عن المركز المالي والأداء المالي وكذا التدفقات النقدية.

(ب) أن لقوائم المالية معدة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة باستثناء ما لم تكرر به من أجل تحقيق العرض للمسلم.

(ج) طبيعة عدم الالتزام والمعالجة الواضحة طبقاً للمعيار، والسبب في كون تطبيق هذا المعيار مضللاً في مثل هذه الظروف بما يتعارض مع أهداف من القوائم المالية كما هو وارد في القسم (٢) ، كما يجب الإقصاد عن المعالجة التي تم تطبيقها.

٣-٦ عندما تخرج الإدارة عن متطلبات هذا المعيار في فترة مالية سابقة ويؤثر ذلك على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية في لفترة مالية لاحقة ، يجب أن يتم الإقصاد الكامل عن هذا الأثر كما هو وارد في الفقرات ٣-٥ (ج) .

٣-٧ عندما يتراءى للإدارة - في بعض الحالات النادرة - أن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار قد يؤدي إلى عرض مضلل ويتعارض مع هدف القوائم المالية كما سبق شرحه في القسم (٢) ، ولكن هناك قواعد منظمة تمنع الخروج عن هذه المتطلبات يجب على المنشأة تخفيض هذا التضليل لأكثر مدى ممكن عن طريق إضاح ما يلي:

(أ) طبيعة متطلبات هذا المعيار والسبب في أن الإدارة ترى بأن الالتزام بهذه المتطلبات قد يؤدي إلى عرض مضلل يتعارض مع هدف القوائم المالية لسبق شرحها في القسم (٢) .

(ب) التسويات الضرورية على القوائم المالية في كل فترة مالية والتي ترى الإدارة أنها ضرورية للحصول على العرض العادل.

الإستمرارية

٣ ٨ حدد إمداد قوائم مالية تقوم إدارة المنشأة التي تستخدم هذا المعيار بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل المنظور ، وعليه يفترض أن المنشأة مستمرة طالما أنه ليس لدى إدارة المنشأة لثبة أو الحاجة للتصفية أو تقليص كبير في حجم عملياتها

لأنها لا يوجد بديل واقعي أمامها إلا أن تقوم بالتصفية. وعند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار يجب أن تأخذ الإدارة في اعتبارها تلك المعلومات المتاحة في المستقبل الذي لا يقل عساة عن (ولكنه غير محدود بفترة) ١٢ شهرا من تاريخ القوائم المالية. ٩-٣ عندما تترك الإدارة عند تقييمها للاستمرارية أن هناك أحداث أو ظروف هامة تؤدي إلى وجود عدم تأكد جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، يكون على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن أسباب عدم التأكد هذا. وعندما لا تعد المنشأة قوائمها للمالية على أساس الاستمرارية يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الأسس التي ببت عليها إعدادها للقوائم المالية والسبب في عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

موزية إعداد القوائم المالية

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

- (أ) هذه الحقيقة.
- (ب) أسباب استخدام مدة أطول أو أقصر.
- (ج) حقيقة أن أرقام المقارنة المبرجة بالقوائم المالية (شاملة تلك التي في الإيضاحات المضمنة) لا يستقيم مقارنتها بالفترة الحالية.

التبائ في العرض

١١-٣ على المنشأة التبا في عرض وتبويب بنود القوائم المالية من فترة إلى أخرى إلا إذا: (أ) حدث تغيير جوهري في طبيعة عمليات المنشأة، أو تبين وجود عرض آخر لم تصنف آخر أكثر ملاءمة طبقاً لأسس احتيايل السياسات المحاسبية الملائمة كما هو معلن في القسم (١٠) السياسات والتقدير والاختفاء المحاسبية، أو (ب) عندما يتطلب هذا المعيار ذلك التغيير.

١٢-٣ عندما يتم التغيير في عرض أو تبويب بند من بنود القوائم المالية يجب على المنشأة أن تعيد تبويب أرقام المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي. وعندما يتم إعادة تبويب أرقام المقارنة على المنشأة الإفصاح عما يلي: (أ) طبيعة إعادة للتبويب.

(ب) تحديد المبلغ الذي تم إعادة تربيته لكل بند أو مجموعة بنود.

(ج) السبب في إعادة التوبيخ.

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

للمعلومات المقارنة

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

الأهمية النسبية والتجميع

٣-١٥ على المنشأة عرض كل بند من البنود العنصرية ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل في القوائم المالية ، وعلى المنشأة أيضا عرض كل بند من البنود غير العنصرية في الطبيعة أو طوعية بشكل منفصل ما لم تكن غير هامة نسبياً.

٣-١٦ تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية . وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التعريف ، وقد يكون حجم وطبيعة البند أو خلط منهما هو العامل المؤثر في التقدير .

للمجموعة الكاملة من القوائم المالية

٣-١٧ تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية لمنشأة ما على ما يلي:

(أ) قائمة لمركز المالي في تاريخ القوائم للصكبة.

(ب) قائمة الأرباح أو الخسائر عن الفترة .

(ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة ، وتبدأ قائمة الدخل الشامل بالربح أو الخسارة ثم

تعرض سود الدخل الشامل الأخرى بعد ذلك.

(د) قائمة لتغير في حقوق الملكية عن الفترة.

(هـ) قائمة التدفقات النقدية عن الفترة.

(و) الإيضاحات المتضمنة ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وعمرها من الإيضاحات

المتبعة الأخرى.

٣-١٨ ملغاة.

٣-١٩ لا يمكن لدى المنشأة أي مد من نفود قائمة الدخل الشامل الأخرى خلال أي فترة مالية فإنه يمكنها أن تعد قائمة الأرباح أو الخسائر لخط حوس إعداد قائمة الدخل للشامل.

٣-٢٠ نظرا لأن الفقرة ٣-١٤ تتطلب وجود أرقام المقارنة للفترة فسلطة لكل الدليل المعروضة في القوائم المالية إذا فإن المجموعة الكاملة من القوائم المالية المعروضة يجب أن تحتوي على الأقل على أرقام المقارنة للفترة السابقة مع الإيضاحات المتعلقة بها.

٣-٢١ في 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 حتى أن تميزها عن المعلومات الأخرى التي قد يتضمنها نفس الكتيب ، وبالإضافة إلى ذلك ، على المنشأة عرض المعلومات الآتية بشكل يلزم مع تكرارها كلما دعت الحاجة إلى ذلك حتى يتم فهم المعلومات المعروضة بشكل سليم:

- (أ) اسم للمنشأة وأي تعديل تم عليه منذ نهاية الفترة المالية السابقة.
 - (ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعطى منشأة بفردها أو مجموعة من المنشآت.
 - (ج) تحديد توزيع نهاية الفترة المالية والفترة التي تنطبقها القوائم المالية.
 - (د) عملة العرض كما هي معرفة في القسم (٣٠) "ترجمة العملات الأجنبية".
 - (هـ) مستوى التفرع - إذا وجد - والذي يستخدم عند عرض الأرقام في القوائم المالية.
- ٣-٢٤ على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات المتممة لها عن الآتي:

(أ) المهر لتدائن والشكل القانوني للمنشأة وكذلك البلد الذي تأسست فيه وعضون مقرها للدائم.

(ب) طبيعة العمليات والأنشطة الرئيسية لها.

عرض معلومات غير مطلوبة بموجب هذا المعيار

٣-٢٥ لا يتناول هذا المعيار تقديم عرض للمعلومات الطوعية أو بحسب السهم في الأرباح أو القوائم المالية الدورية للمنشآت الصغيرة أو المتوسطة ، وإذ قامت المنشأة بعرض هذه المعلومات فحبب عليها أن تقوم شرح لأسس إعداد وتقديم المعلومات المستخدمة.

قسم (٤)

قائمة المركز الحالي

نطابق هذا القسم

١-٤ بوضع هذا القسم للمعلومات التي يتم عرضها في قائمة المركز المالي وكيفية عرضها ، وتعرض قائمة للمركز المالي لأصول وliabilities متباعدة المتباعدة في تاريخ محدد وهو نهاية الفترة المالية.

المعلومات الواجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي

٤-٤: كحد أدنى تتضمن فاتحة المركز المالي يتوعداً تمثل للقيم التالية :

- (أ) النقدية وما في حكمها.
(ب) العملاء والمدينون المقترضون.
(ج) الأصول المالية بخلاف المبالغ الموضحة تحت (أ)، (ب)، (ي)، (ك)، (ل).
(د) المخزون.
(هـ) الأصول القابلة.
(و) الاستثمارات العقارية.
(ز) الأصول غير ملموسة.
(ح) الأصول البيولوجية التي يتم تقييمها بالتكلفة مخصصاً منها مجمع الإهلاك والاضمحلال.
(ط) الأصول البيولوجية التي يتم تقييمها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
(ي) الاستثمارات هي شركات شعبة.
(ك) الاستثمارات فر المنشآت تحت السيطرة المشتركة.
(ل) الموردون والدائنون المقترضون.
(م) الاستثمارات المالية بخلاف المبالغ الموضحة تحت (ل)، (ع)، (ح).
(ن) الأصول والألتزامات الضريبية الجارية.

(س) الأصول والالتزامات العريضة المؤجلة (و) التي يتم تصنيفها دائما على أنها سود غير مقدولة).

(ع) المخصصات.

(ف) حقوق الأكلية / الحقوق غير المبظرة المدرجة ضمن حقوق الملكية مستقلة عن حقوق ملكية أصحاب المنشأة الأم (في القوائم المالية للمجموعة).
(ص) حقوق ملكية لأصحاب المنشأة الأم (في القوائم المالية للمجموعة).

٣-٤ يتم عرض السود الإضافية والعاون والمدايع الفرعية في سود منفصلة في قائمة المركز المالي إذا كان تعرض على هذا النحو يعد أمراً ضرورياً لضمان للمعرض السليم للمركز المالي للمنشأة.

الفصل بين التبنود المتدولة وغير المتدولة

٤-٤ على كل منشأة أن تقوم بعرض الأصول المتدولة وغير المتدولة والالتزامات المتدولة وغير المتدولة في تبويبات منفصلة في فئمة المركز المالي تطبيقاً للفرقات من "٤-٥" إلى "٨-٤" إلا إذا كان عرض القوائم المالية بترتيب درجة السبولة يعطى معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة. وعند تطبيق هذا "لاستثناء" يتم عرض جميع الأصول والالتزامات طبقاً لترتيب درجة السبولة (تصاعدياً أو تنازلياً).

الأصول المتدولة

٥-٤ تبويب للمنشاء الأصل على أنه مداول عندما:

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

أو (ب) تحتفظ به المنشأة أساساً لعرض الانحار.

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

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

٦-٤ إذا لم يتحقق أي شرط من الشروط الواردة في فقرة "٤-٥" أعلاه يتعين تبويب كافة الأصول الأخرى على أنها خير متداولة. وعندما لا تتمكن المنشأة من تحديد مدة دورة للتشغيل بدقة تعتبر المدة المتوقعة لثني عشر شهراً.

الإقرارات المتداولة

- ٧-٤ نبوب المنشأة الإقرارات على أنه متداول عندما:
- (أ) تستحق تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة.
 - أو (ب) تحتفظ به المنشأة أساساً بغرض الإحتجار.
 - أو (ج) تستحق تسويته خلال ثني عشر شهراً بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.
 - أو (د) لا يكون للمنشأة حق غير مشروط في تأجيل سداد الإقرارات لمدة ثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ نهاية لفترة مالية.
- ٨-٤ يتعين على المنشأة تبويب كافة الإقرارات الأخرى كالإقرارات خير متداولة.

ترتيب وأسلوب عرض البنود في قائمة المركز المالي

- ٩-٤ لا يتطلب هذا المعيار ترتيباً لـ أشكالاً معيناً يتم عرض أسود بموجبه - وتقدم الفقرة "٤-٦" قائمة من البنود التي تختلف في طبيعتها ووظيفتها وتستحق العرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي بالإضافة إلى:
- (أ) إدراج بنود إضافية في قائمة المركز المالي عندما يتطلب حجم وطبيعة البند - لو مجموعة من البنود المتشابهة - العرض المنفصل له لتحقيق العرض السليم للمركز المالي للمنشأة.
 - و (ب) تعديل التبادلات وترتيب البنود طبقاً لطبيعة المنشأة ومعاملاتها حتى تتوفر المعلومات اللازمة لفهم الكامل للمركز المالي للمنشأة.
- ١٠-٤ يعتمد الحكم على مدى ضرورة عرض بنوداً إضافية بشكل منفصل من ضمنه على تقدير كل ما يلي:

- (أ) قيد وظيفية وسيولة الأصول.
- و (ب) وظيفة كل أصل في المنشأة.
- و (ج) قيد وظيفية وتوقيت الإقرارات.

المعلومات التي قد يتم عرضها إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات

١١-٤ على المنشأة أن تعرض في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات للمتنمة التبريديات الأخرى الفرعية للتبؤد المتصلة المعروضة كما يلي:

- (أ) الأصول الثابتة مبنية بما يتناسب مع طبيعة المنشأة،
- (ب) تحليل العملاء والمدينون الآخرون في تبؤد مستقلة إلى مبالغ مستحقة على العملاء ومبالغ مستحقة على أطراف ذوي علاقة ومبالغ مستحقة على أطراف آخرين ومبالغ متبنة أخرى،
- (ج) تبؤب المعزوز تبؤباً فرعياً إلى تبؤببات أخرى مثل:
 - (١) بضاعة محتفظ بها لغرض بيع ضمن الأنشطة العادية للمنشأة،
 - (٢) بضاعة تحت تشغيل من أجل البيع،
 - (٣) مواد خام ومهمات محتفظ بها للاستخدام في مراحل الإنتاج أو لقائمة للخدمة.

(د) تحليل للمورنون والذاتنون الآخرون في تبؤد مستقلة إلى مبالغ مستحقة للمورنين ومبالغ مستحقة للأطراف ذوي علاقة والائبرات المؤحلة والمستحقات الأخرى.

(هـ) تحليل المنصصات إلى منصصات مزايها العاملون والمنصصات الأخرى،
(و) تحليل مكونات حقوق ملكية بحيث تعرض بشكل منفصل رأس المال المنوع والاحتياطيات والأرباح لمحتجزة، وكذلك عناصر الدخل والمصروفات والأعفاء والخسائر التي يتطلب هذا المعيار الاعتراف بها لم قائمة الدخل لتبمل وعرضها بشكل منفصل لم حقوق الملكية.

١٢-٤ على المنشأة التي تبؤذ تبؤل شركة عساهمة أن تبصيح تبسا فسي قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المتبمة لها من الآتي:

- (أ) تبما يتعلق بكل فئة من أسهم رأس المال.
 - (١) عدد الأسهم المرخص بها،
 - (٢) عدد الأسهم تمصدرة و لمفقوعة بالكامل و المصدرة و فسي لم يتم دفعها بالكامل،
 - (٣) القيمة الاسمية للسهم،

(٤) نسبة عدد الأسهم للقائمة في بداية السنة مع عدد الأسهم القائمة في نهاية السنة.

(٥) الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود المفروضة على توزيع أرباح الأسهم وعطرد رأس المال.

(٦) الحصة التي تحتفظ بها المنشأة ذاتها في أسهم رأس مالها (أسهم الخزينة) أو التي تحتفظ بها شركات الشقيقة أو التابعة لها.

(٧) الأسهم المحتفظ بها للإصدار بموجب عقود خيارات وعقود بيع متضمنة شروط الإصدار وقيمتها.

(ب) وصف طبيعة وعرض كل إبتعاض ضمن حقوق الملكية.

٤-١٣ على المنشأة التي ليس لها رأس مال أسهم مثل شركات الأشخاص أن تفصح عن المعلومات لمعالجة تلك المعلومات المطلوب إعدادها طبقاً للفترة ٤-١٢ (أ) مع توضيح التغييرات في كل فئة من فئات حصص الملكية في كل فترة والحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل فئة من فئات حصص الملكية.

٤-١٤ عندما تكون المنشأة مرتبطة في تاريخ نهاية الفترة المالية بعقد لبيع لحصل أو مجموعة من الأصول والالتزامات يكون عليها أن تفصح عن المعلومات التالية:

(أ) وصف الأصل (الأصول) أو مجموعة الأصول والالتزامات.

(ب) وصف للطرف والوثائق المرتبطة بخطه البيع.

(ج) القيمة الدفترية للأصول أو القيمة الدفترية لمجموعة الأصول

والالتزامات محل التعاقد إن كان الفصل سيتم لمجموعة من

الأصول والالتزامات.

قسم (٥)

قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل

نطاق هذا القسم

١-٥ يتطلب هذا القسم من المنشأة عرض إجمالي الدخل للشامل للفترة - أو أدائها لملي خلال هذه الفترة - في قائمتين ماليين. و يوضح هذا القسم للمعلومات الواجب عرضها في هاتين القائمتين و كيفية عرضهما.

عرض إجمالي الدخل الشامل

٢-٥ على المنشأة عرض إجمالي الدخل الشامل للفترة في 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 في قائمة الدخل الشامل خارج الأرباح أو الخسائر كما يسمح أو يتطلب هذا النسخ.

٣-٥ ملغاة.

٤-٥ ملغاة.

٥-٥ ملغاة.

٦-٥ ملغاة.

أسلوب عرض القائمتين

٧-٥ يتطلب هذا الأسلوب أن تعرض المنشأة في قائمة الأرباح أو الخسائر كحد أدنى للبنود الموضحة فيما يلي بطريقة منفصلة مع لمظهر الأرباح أو الخسائر كالتالي:

(أ) الإيرادات

(ب) المصروفات بما فيها تكلفة التمويل (مطلبة طبقاً للفقرة ٥٢-١١)

(ج) نصيب المنشأة في أرباح أو خسائر شركات الشقيقة (راجع القسم (١٤))

الاستثمار في شركات شقيقة) والمنشآت ذات السيطرة المشتركة (راجع للقسم

(١٥) الاستثمارات في المشروعات المشتركة) والتي يتم المحاسبة عنها بطريقة

حقوق الملكية.

(د) مصروف ضريبة (راجع للفترة ٢٩-٢٧)

(هـ) مبلغ ولحد يشمل مجموع ما بنى :

- (١) الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة الدخلة عن العمليات غير المستمرة .
- (٢) المكاسب أو الخسائر بعد الضريبة الدخلة عن القبلات بالقيمة العادلة (بخصاً) تكلفة البيع لو عن بيع صالحي أصول تمثل تمليكات غير مستمرة .
- (و) الأرباح أو الخسائر ، على أن يتم الإفصاح في قائمة الأرباح أو الخسائر المحصنة عن الأرباح أو الخسائر المتعلقة بـ :
- (أ) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة ،
- (ب) مساهمي الشركة الأم .
- ٧-٥ (أ) تبدأ قائمة التلتب (قائمة الدخل الشامل) بعرض الأرباح أو الخسائر كبت أول ثم يتم عرض البنود الموضحة فيما يلي على الأقل بطريقة منفصلة :
- (أ) البنود التالية طبفا لصنبحها :
- (١) بعض المكاسب أو الخسائر الدخلة عن ترجمة الفوائد المالية لشباط أجنبي (راجع القسم (٣٠) "ترجمة العملات الأجنبية") .
- (٢) بعض المكاسب أو الخسائر الأكتولوية (راجع القسم (٢٨) "مزاييا العاملين") .
- (٣) بعض التغيرات في قيمة العائلة المنشئة عن عقود أدوات التنتطبة (راجع القسم (١٢) "إصدارات الأدوات المالية الأخرى")
- (ب) بسبب قسمل قشامل من الشركات لتتقيق وذات للسيطره قشركة والتي يتم لصحبة عنها بطريقة حقوق للملكية .
- (ج) لإجمالي الدخل الشامل ؛ و عندما لا يكون لدى المنشأة بنود دخل شامل أخرى يمكن للمنشأة استخدام أسم آخر للتبتد على سبيل المثال (الأرباح أو خسائر) ؛
- ٧-٥ (ب) يتم الإفصاح في قائمة الدخل الشامل المجمعة عن إجمالي الدخل الشامل المتحقق بـ :

(١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة .

(٢) مساهمي الشركة الأم .

متطلبات العرض

- ٨-٥ يتطلب هذا المعيار عرض تأثير تصميم الأخصاء والتغير في سياسات المحاسبة يؤثر رجعي للفترات قسابقة بدلا من عرضها كجرء من الأرباح أو الخسائر للفترة التي ظهرت فيها (راجع القسم (١٠)) .

٥-٩ على المنشأة أن تعرض سود إضافية جزئية أو كلية منفصلة هي قائمة الأرباح لو الخصائر أو قائمة الدخل الشامل إذا كانت هذه السود تؤدي إلى تفهم الأداء المالي للمنشأة.

٥-١٠ على المنشأة ألا نصف أي بند من سود الدخل أو المصروف على أنه بند "غير عادي" في قائمة الأرباح أو الخصائر لو قائمة الدخل الشامل أو الإيضاحات.

تحليل المصروفات

٥-١١ على المنشأة عرض تحليل للمصروفات يستعمل للتبويب إما على أساس طبيعة المصروفات أو على أساس وظيفة المصروفات. داخل المنشأة حسبما يؤدي إليها في توفير معلومات ملائمة ويعتمد عليها .

التحليل على أساس طبيعة المصروف

(أ) على أساس هذا التوبيخ يتم تجميع المصروفات في قائمة الأرباح لو الخصائر على أساس طبيعتها (مولد - أجور - مصروفات - أهلاك) وليس على أساس وظائف النشاط داخل المنشأة.

للتحليل على أساس وظيفة المصروف

(ب) على أساس هذا التوبيخ يتم تجميع مصروفات طبق لوظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو على سبيل المثال تكلفة للتوزيع أو المصروفات الإدارية . وطبقا لهذه الطريقة على المنشأة الإفصاح عن تكلفة المبيعات على الأقل منفصلة عن أي نوع آخر من المصروفات .

قسم (٦)

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

نطاق هذا القسم

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

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

الغرض

٢-٦ تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية صافي 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 للتغيرات في السجلات المحاسبية وتصحيح الأخطاء للفترة، ومبالغ استثمارات أصحاب حقوق الملكية وتوزيعات الأرباح وتوزيعات الأخرى إليهم خلال الفترة.

المعلومات التي ينبغي عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

٣-٦ على المنشأة أن تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية مبنيًا عليها ما يلي :

(أ) إجمالي الدخل الشامل للفترة بحيث يوضح إجمالي المبالغ التي تُخصم لأصحاب حقوق ملكية الشركة الأم منفصلاً عن تلك الذي يحسم حقوق غير ذوي السيطرة.

(ب) لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، أثر لتطبيق أو إعادة تعرض يُلترز رجعي المعترف بها وفقاً للقسم (١٠) السجلات والتغيرات والأخطاء المحاسبية .

(ج) لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، نسبة تيز القيمة المسجلة في نهاية وتهيئة 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 موصفاً بصورة منفصلة معاملات إصدار الأسهم وأسهم الخزينة وتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى ، والتغيرات في حصص الملكية في الشركات التابعة التي لا يؤدي إلى فقد السيطرة.

قسم (٧)

قائمة التدفقات النقدية

نطلق هذا القسم

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

ما في حكم النقدية

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

المعلومات التي ينبغي عرضها في قائمة التدفقات النقدية

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

لأنشطة التشغيل

٤-٧ لأنشطة التشغيل هي المصدر الأساسي لتوليد الإيراد للمنشأة ، ومن ثم فإن للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل نتائج بصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تحدث كقاعدة عامة صافي الربح أو العسار، والأمنلة على التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل هي :

(أ) المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات.

- (ب) المقبوضات النقدية من الإتاوات والأرباح والعمولات والإيرادات الأخرى.
- (ج) المدفوعات النقدية للموردين مباداً للقيمة بمضايغ وخدمات.
- (د) مدفوعات النفقة إلى العاملين ونيلية عنهم.
- (هـ) مدفوعات أو استردادات ضرائب الدخل للنفقة إلا إذا أمكن ربطهما بأنشطة التمويل والاستثمار.
- (و) المقبوضات والمدفوعات النقدية من الاستثمارات والقروض والمقرض الأخرى المستقط بها لأغراض المضاربة أو للمناخرة المشابهة للمخزون المفتت بقرض إعادة للبيع.
- فد بنشأ عن بعض للمعاملات ربح أو خسارة مثل ما يفتح من بيع أصل من الأصول الثابتة والذي يتم أخذه في الاعتبار عند تحديد صافي الربح أو الخسارة ، ومع ذلك فإن للشققات للنفقة المتعلقة بمثل هذه للمعاملات مثل شققات نفقة من لشقة الاستثمار.

أنشطة الاستثمار

٥-٧ أنشطة الاستثمار هي أنشطة اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تدخل في حكم نفقة، والأنظمة على الشققات النفقة الناشئة من أنشطة الاستثمار هي:

- (أ) للمدفوعات النفقة لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل. وتكتسب هذه للمدفوعات ما يتعلق منها بتكاليف الأصول الثابتة التي تم إيلواها ذلها.
- (ب) للمقبوضات للنفقة من بيع الأصول الثابتة والأصول غير ملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل.
- (ج) للمدفوعات للنفقة لاقتناء أسهم أو سندات في منشآت أخرى والحصص في الشركات المشتركة (بخلاف للمدفوعات لاقتناء الأسهم المالية التي تعتبر في حكم النفقة، أو تلك التي يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المناخرة فيها).
- (د) المقبوضات لنفقة من بيع أسهم أو سندات بمنشآت أخرى والحصص في الشركات المشتركة (بخلاف المقبوضات عن تلك الأسهم التي تعتبر في حكم النفقة وتلك التي يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المناخرة فيها) .
- (هـ) المنفمت والفروض النفقة الممنوحة لأطراف أخرى.
- (و) المقبوضات النفقة من تحصيل لمفتمات للنفقة والفروض الممنوحة لأطراف أخرى.

(ز) المدفوعات النقدية لشراء عقود أجلة وعقود مستقبلية وعقود للخيارات والمبادلات ما لم تكن هذه العقود يحتفظ بها لأغراض التأمين أو المتاجرة فيها، أو المدفوعات المبنية على أنها أنشطة تمويلية.

(ح) المقبوضات النقدية من عقود أجلة وعقود مستقبلية وعقود للخيارات والمبادلات ما لم تكن هذه العقود يحتفظ بها لأغراض التأمين أو للمتاجرة فيها، أو المدفوعات المبنية على أنها أنشطة تمويلية.

عندما يتم للمحاسبة عن العقود على أساس أنها تغطي مخاطر مركز محدد (راجع قسم (١٢) إصدارات الأدوات المالية الأخرى) فإن التدفقات النقدية لهذه العقود تبويب بنفس أسلوب تبويب التدفقات النقدية تكبد الذي يتم تغطية مخاطره.

أنشطة التمويل

٦-٧ أنشطة التمويل هي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمشاء، والأمانة على التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة التمويل هي :

- (أ) المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو أدوات الملكية الأخرى.
- (ب) المقبوضات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم للمساهة.
- (ج) المقبوضات النقدية من إصدار أدوات الدين والقروض وأوراق الدفع والمسنندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.
- (د) السداد النقدي للمبالغ المقرضة.

(هـ) ملغاة

عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

٧-٧ على المنشأة عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام إما :

- (أ) الطريقة غير المباشرة ولتم يتم بمقتضاها تسوية صافي الربح أو الخسارة لنسبة أثر المعاملات غير النقدية و أي مقدمات أو مستحقات لمقبوضات أو مدفوعات التشغيل الماضية لم المستقبلية، وتتود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية للاستمرار أو التمويل.

أو (ب) الطريقة المباشرة والتي يتم بمقتضاها الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية.

الطريقة غير المباشرة

٨-٧ يتم تحديد صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل وفقا للطريقة غير المباشرة عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بالأثر المنعطف بالآتي :

- (أ) التغييرات التي حدثت أثناء الفترة في المحزون وحسابات مدبو، دائمو للتشغيل،
و (ب) البنود غير النقدية مثل الإهلاك والمخصصات والضرائب لموجله ومخالف لو
خسائر العملات الأجنبية غير المحفظة وأرباح فشركات لتشفقة غير كمورعة
وحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة،
و (ج) جميع البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي متعلقاً بالتدفقات النقدية لأنشطة
الاستثمار أو التمويل .

الطريقة المباشرة

- ٩-٧ وفقاً للطريقة المباشرة يتم عرض صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من
خلال الإفصاح عن أنواعات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية والإجمالي
المدفوعات النقدية، ويمكن للحصول على تلك المعلومات إما :
(أ) من السجلات المحاسبية المخصصة بالمنشأة،
أو (ب) عن طريق تعديل طبيعات ونظرة للمبيعات والبنود الأخرى في قائمة الأرباح لو
الخسائر بالنسبة لـ :

- (١) التغييرات التي حدثت أثناء الفترة في المحزون وحسابات مدبو ودائمو التشغيل،
و (٢) بنود غير النقدية الأخرى،
و (٣) البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي متعلقاً بتدفقات أنشطة الاستثمار
لو التمويل .

عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل

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

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

- ١١-٧ على المنشأة تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بالعملة الأجنبية بعملة
التعامل وذلك باستحداث سعر الصرف لساري في تاريخ التدفق النقدي .
١٢-٧ على المنشأة ترجمة التدفقات النقدية الخاصة بالشركة التابعة الأجنبية باستخدام أسعار
الصرف لسارية بين عملة التعامل والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

١٣-٧ لا تعتبر الأرباح أو الخسائر كغير المحفظة والمحفظة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية نفقات نقدية. ومع هذا يجب عرض أثر تغيرات سعر الصرف على النقدية وما في حكمها المحفظة أو المستحقة بعملة أجنبية في قائمة التدفق النقدي وذلك من أجل تسوية النقدية وما في حكمها من بداية ونهاية الفترة ويتم عرض هذا المبلغ منفصلاً عن التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل ويتضمن هذا أبعد للعروض (إن وجدت) بين أسعار الصرف التي حدثت بها هذه التدفقات وأسعار الصرف فائدة في نهاية الفترة.

لقوائد وتوزيعات الأرباح

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

١٥-٧ قد تقوم المنشأة بتبويب لقوائد المدفوعة ولقوائد والتوزيعات المقبوضة على أنها تدفقات نقدية لأنشطة التشغيل، حيث أنها تؤثر في تحديد صافي الربح أو للخسارة، وقد تبويب لقوائد المدفوعة ولقوائد والتوزيعات المقبوضة على أنها تدفقات نقدية لأنشطة تمويلية وتدفقات نقدية لأنشطة استثمارية على الترتيب لأنها تمثل تكاليف للحصول على الموارد المالية أو عوائد على الاستثمارات.

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

ضريبة الدخل

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

المعاملات غير النقدية

١٨-٧ على المنشأة لتسديد معاملات الاستثمار والتمويل التي لا تتطلب استخدام نقدية لو ما في حكمها من قائمة التدفق النقدي، وينبغي الإقصاص عن مثل هذه المعاملات في مكان آخر في القوائم المالية بالطريقة التي تولى جميع المعلومات المتعلقة بنشطة الاستثمار والتمويل هذه.

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

(أ) شراء الأصول بحمل الالتزامات المتعلقة بها مباشرة.

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

(ج) تحويل السهم إلى حقوق ملكية .

مكونات النقدية وما في حكمها

٢٠-٧ على المنشأة الإفصاح عن مكونات النقدية وما في حكمها كما ينبغي عرض النسوية للمبالغ المبينة في قائمة التدفق النقدي مع البنود المقلبة لها والتي تظهر في قائمة المركز المالي . والمنشأة غير مضالمة بعرض تلك النسوية في حالة تطبق مبلغ النقدية وما في حكمها الظاهر بقائمة التدفق النقدي مع تلك الظاهر بقائمة المركز المالي.

الإفصاحات الأخرى

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

قسم (٨)

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

نطاق هذا القسم

١-٨ يتناول هذا قسم أسس وكيفية عرض المعلومات لواجب الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، وتتضمن الإيضاحات المتممة معلومات إضافية بالإضافة إلى تلك المعلومات التي يتم عرضها في قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل للشامل وقائمة للتغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية ، وتبين الإيضاحات وصف لو تطول للبيانات المعروضة بتلك القوائم المالية وبيانات عن قيود غير المؤهلة للاعتراف بها في القوائم المالية ذاتها ، وبالإضافة إلى متطلبات هذا القسم تتضمن جميع أحكام هذا المعيار تقريباً المعايير التي يتم عرضها في الإيضاحات .

هيكل الإيضاحات

- ٢-٨ تشمل الإيضاحات ما يلي:
- (أ) عرض أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة بما يتفق مع متطلبات الفقرات من "٨-٥" إلى "٨-٧".
 - (ب) الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقاً لهذا المعيار والتي لم يتم عرضها في مكان آخر من القوائم المالية.
 - (ج) بيانات إضافية لم يتم عرضها في مكان آخر من القوائم المالية إلا أنها قد تكون لازمة لفهم أي من هذه القوائم.
- ٣-٨ على المنشأة أن تعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كلما كان ذلك ممكناً على نحو منظم بحيث تكون مرقية بصورة متسلسلة ، ويجب الإشارة أمام كل بند من بنود القوائم المالية على فقرات مناسبة به في الإيضاحات .
- ٤-٨ عادة ما تقوم المنشأة بعرض الإيضاحات على النحو التالي:
- (أ) عبارة تؤكد أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (راجع الفقرة ٣-٣).

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

(ج) معلومات الموزعة للبند الظاهرة في كل قائمة مالية بترتيب كل بند في القوائم المالية وبترتيب عرض كل قائمة.

(د) أية إيضاحات أخرى.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

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

(أ) أسس لو أسس القيلر المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

(ب) سياسات محاسبية الأخرى المتبعة والتي تكون لازمة لفهم القوائم المالية.

معلومات عن الأحكام الشخصية

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

معلومات عن المصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة

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

(أ) طبيعتها.

(ب) قيمها التقديرية في تاريخ نهاية الفترة المالية.

قسم (٩)

القوائم المالية المجمعة والمستقلة

نطاق هذا القسم

١-٩ يشرح هذا القسم الظروف التي تعرض فيها مشأة قوائم مالية مجمعة وإجراءات إعداد هذه القوائم، ويحتوى القسم أيضاً على إرشادات عن قوائم مالية مستقلة والقوائم المالية اتجيمية.

متطلبات عرض قوائم مالية مجمعة

٢-٩ تقوم كل شركة لم - بخلاف تلك الواردة في الفقرة "٣-٩" أثناء - بعرض قوائم مالية مجمعة، تقوم فيها بتجميع استثمارات في شركاتها التابعة طبقاً لما ورد بهذا المعيار - وتتضمن القوائم المالية المجمعة كافة لشركات التابعة للشركة الأم، لا تحتاج لشركة الأم الى عرض قوائم مالية مجمعة لها في الحالات التالية :

(أ) في حالة توافر لشروطين للتاليين مجتمعين:

(١) إذا ما كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة،

و (٢) تقوم لشركة الأم الكبرى (أو وسيطة التي تعتبر شركة لم لتلك الشركة) بإصدار قوائم مالية مجمعة للاستخدام للعام وذلك طبقاً لما هو وارد بمعايير المحاسبة المصرية الكاملة أو هذا المعيار.

لو (ب) الشركة الأم ليس لها شركات تابعة بخلاف شركة واحدة تم الاستحواذ عليها بنسبة اليجع أو الاستبعاد خلال سنة واحدة. وفي هذه الحالة تقوم الشركة الأم بالمحاسبة عن هذه الشركة التابعة كما يلي :

(١) بالقيمة العادلة مع تسجيل التغير في القيمة للعادلة في الأرباح أو الخسائر وذلك في حالة أن القيمة العادلة لأسهم لشركة التابعة يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه.

لو (٢) بالتكلفة (ناقصاً) الأضمدان (راجع الفقرة ١١٢-١٤ (ج))

٤-٩ الشركة التابعة في المشأة التي تسيطر عليها شركة لم. والسيطرة هي فقرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة وذلك للحصول على منافع من

تحتفظها. وإذا قامت منشأة بتأسيس كيان لأغراض خاصة (SPV) لأجل هدف محدد وواضح، تقوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية بتجميع هذا الكيان في الأغراض الخاصة عندما يشير جوهر العلاقة إلى أن هذا الكيان يتم السيطرة عليه بواسطة المنشأة المصدرة للقوائم المالية لمجموعة إراجع الفترات من ٩٢-١٠٠ إلى ٩٢-١٢).

٩-٥ يفترض وجود السيطرة عندما تمتلك الشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر - من خلال شركات تابعة 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 شركة الأم نصف أو أقل من حقوق التصويت لمنشأة ولكن تتولج لها :

(أ) القدرة على التحكم في أكثر من نصف حقوق التصويت تطبيقاً للاتفاق مع المستثمرين الآخرين .

لأو (ب) القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة وذلك بموجب قانون أو اتفاقية .

لأو (ج) القدرة على تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو من قس حكمهم، ولأن يتكرر لهذا المجلس وما في حكمه حتى ممارسة السيطرة على المنشأة.

لأو (د) القدرة على التأثير على أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو من قس حكمهم. ولن يكون لهذا للمجلس وما في حكمه حتى ممارسة السيطرة على المنشأة .

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

٩-٧ ملغى .

٩-٨ لا يتم استبعاد شركة التابعة من التجميع لمجرد أن نشاطها يختلف عن نشاطه للمساهمين الأخرى في المجموعة ، وعند القيام بعملية تجميع تلك الشركات التابعة يتم الإفصاح عن المعلومات الخاصة بها كما يتم الإفصاح عن معلومات إضافية في قوائم المالية لمجموعة بشأن الأنشطة المختلفة للشركات التابعة.

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

الكليات ذات الأغراض الخاصة

٩-١٠ قد تأسس المنشأة كيان لأجل هدف محدد (مثل تفعل عقد إيجار أو قفيلام بهشطة للبحث والتطوير أو توريق أصول مالية). وقد يأخذ هذا الكيان شكل شركة أو صندوق أو شركة أو كيان غير موسسى وغالبا ما يندأ للكيان ذا الأغراض الخاصة بمنزليات قانونية تفرض متطلبات صارمة على عملياته.

٩-١١ تقوم للمنشأة بإعداد قوائم مالية مجمعة تتضمن المنشأة ولاية كيانات ذات أغراض خاصة تسطر عليها تلك المنشأة. بالإضافة للحالات المذكورة في الفقرة "٩-١٥"، وقد تشمل الحالات التالية مؤثرا تسطرة للمستلة على كين ذا أغراض خاصة (على سبيل أمثال لا انحصار):

(أ) تدار أنشطة الكيان ذا الأغراض الخاصة بالقوية عن المنشأة وطبعا لحالات فشطتها المحددة.

(ب) للمنشأة سلطات لخذ القرارات النهائية على أنشطة الكيان ذا الأغراض الخاصة حتى في حالة قيام الأولى بتقويض القرارات اليومية.

(ج) للمنشأة حق الحصول على أغلب منافع الكيان ذا الأغراض الخاصة ولذلك قد تتعرض للأخطار العرضية المرتبطة بأنشطة هذا الكيان.

(د) تحتفظ للمنشأة بأغلب الأخطار المتبقية أو أخطار للمنكبة المرتبطة بالكيان ذا الأغراض الخاصة أو أصوله.

٩-١٢ لا تطبق للفقرتين "٩-١٠" و "٩-١١" على عزليا للعائين (بعد انتهاء الخدمة) أو عزليا للعائين الأخرى طويلة الأجل والتي يطبق عليها قسم (١٨) عزليا للعائين.

إجراءات التجميع

٩-١٣ تعرض للقوائم المالية المجمعة معلومات مالية عن المجموعة ككيان اقتصادي واحد. ويتبع للمنشأة للخطوات التالية عدد إعداد القوائم المالية للمجموعة:

(أ) تصبغ القوائم المالية للشركة الأم مع القوائم المالية للشركات التابعة شاملياً بنجسيع البنود المتشابهة من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.

و(ب) استبعاد القسمة الدفترية لاستثمار مشتركة الأم في كل شركة تابعة مقابل نصيب الشركة الأم في حقوق الملكية في كل شركة تابعة.

و(ج) قبيل وعرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في صافي ربح أو خسارة لشركات التابعة المجمعة خلال الفترة المالية بشكل منفصل عن حقوق أصحاب الشركة الأم.

و(د) قبيل وعرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في صافي أصول الشركات التابعة التي تدخمها وتعرض في قوائم المالية مستقلة عن حقوق أصحاب الشركة الأم.

تتكون حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في صافي الأصول من :

(١) مبلغ حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في تاريخ التجميع الأصنى محسوباً طبقاً للقسمة (١٩) "تجميع الأعمال والشهرة".

و(٢) نصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في قسمة في حقوق الملكية من تاريخ التجميع .

٩-١٤ في حالة وجود حق تصويت مستغلي ، يتم تحديد نسب للربح أو الخسارة والتغير في حقوق الملكية التي يتم توزيعها على الشركة الأم وعلى الأقلية / الحقوق غير المسيطرة على أساس حصص الملكية الحالية وليس على أساس إمكانية محاربة الحقوق أو تحويل حقوق الاختيار للخيارات أو الأدوات المالية قابلة للتحويل.

الأرصدة والمعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة

٩-١٥ يتم الاستبعاد الكامل للأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة وكذا معاملات المجموعة بما في ذلك الدخل والمصروفات ونوريمات الأرباح . وكذلك يتم الاستبعاد الكامل للارباح أو الخسائر الناتجة عن معاملات المجموعة والتي يعترف بها ضمن قيد الأصول مثل المخزون أو الأصول الدائنة. وقد تظهر الحسابات الناتجة عن المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة إلى وجود لمصالحات يتطلب الاعتراف به في القوائم المالية المجمعة (راجع قسم (٢٢) "المصالحات الأصول").

ويعطى قسم (٢٩) "ضرائب الدخل" على القروبي للموافقة القروبي تنفج عن استبعاد الأرباح لو للخسائر الناتجة عن المعاملات المتداولة بين شركات المجموعة .

توحيد تاريخ القوائم المالية

١٦-٩ يراعى أن يكون تاريخ القوائم المالية للشركة الأم هو نفس تاريخ القوائم المالية للشركات التابعة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية للمجموعة إلا إذا تعذر ذلك عقيب .

توحيد السياسات المحاسبية

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

الاستحواذ على / واستبعاد الشركات التابعة

١٨-٩ يدرج دخل ومصروفات شركة تابعة في القوائم المالية لمجموعة من تاريخ الافتتاح . ويستمر إدراج نتائج عمليات الشركة التابعة في قوائم المالية المجمعة حتى التاريخ الذي تتوقف فيه سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة . ويتم الاعتراف بالفرق بين المتحصلات من التصرف في شركة تابعة وبين قيمتها الدفترية في تاريخ التصرف في قائمة الأرباح أو للخسائر كإرباح أو خسائر بيع منشأة تابعة . دون الأخذ في الاعتبار المبلغ المجمع عن أي فروق عنه تحصر النشاط الأجنبي ثم إدراجها ضمن حقوق الملكية طبقاً للقسم (٣٠) ترجمة العملات الأجنبية .

١٩-٩ إذا لم تعد المنشأة تابعة نظراً لفقد شروط السيطرة ، واستمر المستثمر (الأم سابقاً) في الاحتفاظ باستثماره ، في المنشأة على كانت تابعة سابقاً ، يتم المحاسبة عن هذا الاستثمار كأصل مالي طبقاً للقسم (١١) الأصول المالية الأساسية أو للقسم (١٢) إصدارات الأنواع المالية الأخرى وذلك اعتباراً من التاريخ الذي لم تعد فيه المنشأة تابعة وبشرط عدم تحولها إلى منشأة تابعة كما هو وارد في القسم (١٤) الاستثمارات في الشركات التابعة أو منشأة تخضع لسيطرة مشتركة كما هو موضح بالقسم (١٥) الاستثمارات في المشروعات المشتركة وتعامل القيمة الدفترية للاستثمار بدءاً من التاريخ الذي لم تعد فيه المنشأة تابعة كتكلفة عند القياس الأولى بأصول المالية .

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في شركات تابعة

٢٠-٩ تعرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في قائمة للمركز المالي المجمعة ضمن حقوق الملكية في بند مفصل عن أصحاب حقوق ملكية الشركة الأم طبقا لمتطلبات فقرة رقم ١٢-٦(ن)؛

٢١-٩ تعرض نصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في ربح أو خسارة المجموعة بشكل مفصل في كل من قائمة الأرباح أو المصروفات الشامل طبقا لمتطلبات الفقرة ٥١-٧؛

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

الإفصاح في القوائم المالية المجمعة

٢٣-٩ يتم الإفصاح عما يلي في القوائم المالية المجمعة :

(أ) حقيقة أن القوائم هي قوائم مالية مجمعة،

(ب) أساس الاستنتاج بوجود للسيطرة 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 في توزيع القوائم المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة المستخدمة في إعداد القوائم المالية المجمعة.

(د) طبيعة ومدى القيود الهامة والجوهرية التي تعد من فترة للشركات التابعة لتحويل الأموال إلى الشركة الأم في صورة توزيعات أو أرباح نقدية أو على مداد القروض، أو السلفيات (على سبيل المثال قيود الدائنة عن عقود الاقتراض أو بعض الشروط والأحكام التنظيمية).

القوائم المالية المستقلة

عرض القوائم المالية المستقلة

٢٤-٩ تتطلب فقرات ٩٢-٩٦ من المنشأة الأم ضرورة إعداد قوائم مالية مجمعة.

٢٥-٩ للقوائم المالية المنشأة لا تمتلك شركة تابعة ليست قوائم مالية مستقلة، لذا فإن الشركة التي ليست شركة لم ولكنها مستثمر في شركة تابعة أو صاحب حصة في مشروع

مشارك عليها لم تعرض قولتها المالية عنها للقسم (١٤) أو القسم (١٥) حسب الأحوال . وقد تضمن المنشأ عرض قوائم مالية مستقلة أيضاً .

اختيار السياسات المحاسبية

٢٦-٩ عند قيام منشأ لم أو صاحب حصة في منشأ تخضع لسيطرة مشتركة لم مستثمر في شركة شقيقة بإعداد قوائم مالية مستقلة تصفها بأنها تتفق مع معيار المحاسبة الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة ، يجب عليها أن تلتزم بكل ما جاء في هذا المعيار وعلى المنشأ اتباع سياسة المحاسبة عن استثماراتها في الشركات التابعة والشقيقة والشركات التي تخضع لسيطرة مشتركة لها ؛

(أ) بالتكلفة مضمومة منها الاضمحلال .

أو (ب) بالقيمة العادلة والاعتراف بالتغير في القيمة للعائلة في الأرباح أو الخسائر .
وتقوم المنشأ بتطبيق نفس السياسة المحاسبية لكل استثمارات التي تكون من نوع واحد (المنشآت التابعة والشقيقة أو المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة) إلا أنه يمكن للمنشأ أن تختار سياسات مختلفة عندما تختلف أنواع هذه الاستثمارات .

الإفصاحات في القوائم المالية المستقلة

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

(أ) أن هذه القوائم المالية مستقلة .

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

لقوائم المالية التجميعية

لقوائم المالية التجميعية

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

٢٩-٩ ومع هذا ففي حالة قيام لمستثمر بإعداد قوائم مالية تجميعية وبصفها بأنها متطابقة مع معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة . يراعى أن تكون هذه القوائم المالية متوافقة مع كافة متطلبات هذا المعيار . ويتم الاستعانة الكامل للأرصدة

والمعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة وكذلك يتم الاستبعاد الكامل للأرباح أو الخسائر الناتجة عن معاملات المجموعة والتي يعترف بها ضمن قيمة الأصول مثل المفزوع أو الأصول التالية، ويكون تاريخ كافة قوائم المالية للمنتك التي تستخدم في إعداد قوائم المالية التجميعية هو نفس التاريخ، إلا إذا نذر ذلك عملياً، كما يتعين عند إعداد القوائم المالية التجميعية استخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة والأحداث التي تتم في نفس الظروف .

الإفصاحات في القوائم المالية التجميعية

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

- (أ) حصة لها قوائم مالية تجميعية.
- (ب) سبب إعدادها.
- (ج) أسس تحديد الشركات التي تصنفها هذه القوائم.
- (د) أسس إعدادها.
- (هـ) الإفصاحات الخاصة بالأطراف ذوي العلاقة وفقاً لمتطلبات القسم (٢٣) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.

قسم (١٠)

السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية

نطاق هذا القسم

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

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

- ١-١٠ السياسات المحاسبية هي للسيادة والأولوية والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية.
- ٢-١٠ عندما يعالج هذا المعيار بشكل محدد معاملة أو حدث أو ظرف آخر فعلى المنشأة تطبيق المعالجة الواردة في هذا المعيار، ومع هذا لا تكون المنشأة بحاجة لاتباع متطلبات هذا المعيار إذا ما ترتب على ذلك تأثير لا يتم بالأهمية النسبية.
- ٤-١٠ عندما لا تكون هناك معالجة في هذا المعيار بشكل محدد لمعاملة أو حدث أو ظرف آخر، يكون على الإدارة أن تستخدم تقديرها لموضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات تتسم بالهonesty :

(أ) ملائمة لاحتياجات مستخدمى القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية،

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

- (١) توفر بدرجة معينة عليها عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة،

و (٢) تمكن الجوهري الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى

وليس لمجرد تشكيل القانوني.

و (٣) محايدة (خالية من التحيز)،

و (٤) تتسم بالحيطة والحذر،

و (٥) كاملة في كافة جوانبها الهامة.

٥-١٠ عند تطبيق ما ورد في الفقرة ١-١٠ ٢-١٠ ففهم الإدارة بالرجوع إلى دراسة مدى

ملائمة تطبيق المعايير التالية بالترتيب التالي:

(أ) متطلبات وإرشادات هذا المعيار التي تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة .
(ب) التعريفات وأسس الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والألتزامات والدخل والمصروفات والمبادئ السائدة كما ورد في القسم (٢) "المفاهيم والمبادئ السائدة".

٦-١٠ عند تطبيق ما ورد في الفقرة "٦-١٠" يجوز للإدارة أيضاً أن تدرس متطلبات والإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصرية لكاملة والتي تتعامل مع الموضوعات الشبيهة أو ذات الصلة.

ثبات السياسات المحاسبية

٧-١٠ تقوم المنشأة باختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتشابهة والأحداث وظروف الأخرى ما لم يتطلب هذا المعيار أو يسمح بمعالجة بـ. ما وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة. وإذا سمح أو تطلب هذا المعيار مثل هذه المعالجة يتم اختيار سياسة المحاسبة المناسبة وتطبيقها بثبات على كل مجموعة.

التغييرات في السياسات المحاسبية

٨-١٠ تقوم المنشأة بتغيير سياسة المحاسبة فقط عندما يكون :
(أ) هذا التغيير مطلوباً نتيجة لتغييرات تمت على هذا المعيار ،
أو (ب) هذا التغيير يؤدي إلى تولد مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر ملاءمة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة .

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

١٠-١٠ عندما يسمح هذا المحرر باختبار معالجة محاسبية (بما في ذلك أسس القس) لمعالجة محددة لو حدث أو ظرف آخر وتقوم المنشأة بتغيير اختبارها السابق يعتبر ذلك تغييراً في السياسة المحاسبية.

تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية

١١-١٠ تقوم المنشأة بالمصادقة عن أي تغير في السياسة المحاسبية كالآتي:

(أ) تقوم المنشأة بالمصادقة عن أي تغيير في السياسة المحاسبية بنسبة نتيجة تعديل متطلبات هذا المعيار طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة - إن وجدت - في هذا التعديل.

(ب) عندما تختار المنشأة اتباع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) الأنوات المالية - الاعتراف والقياس بدلاً من اتباع قسم (١١) الأنوات المالية الأساسية وقسم (١٢) إصدارات الأنوات المالية الأخرى كما هي مسموح به في الفقرة ١١-٢٠ وتغيرت متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) فعلى المنشأة أن تقوم بالمصادقة عن تغيير السياسة المحاسبية طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة - إن وجدت - هي معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

(ج) على المنشأة أن تقوم بالمصادقة عن جميع التغييرات الأخرى في السياسات المحاسبية بلتر رجعي (راجع الفقرة ١٠-١٢).

التطبيق بأثر رجعي

١١-١٠ عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي طبقاً للفقرة ١٠-١١ ، تقوم المنشأة بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على أرغام المقارنة للفترة السابقة وذلك إلى أقرب تاريخ ممكن عملياً كما لو أن السياسة المحاسبية كان يتم تطبيقها بصفة مستمرة.

وعندما يكون من غير العملي تحديد التكاليف الخاصة بالفترة المرتبطة بتغيير أي سياسة محاسبية على معلومات المقارنة عن الفترة التي يتم عرضها ، يمكن للمنشأة أن تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على القيم التقريبية للأصول والالتزامات في بداية أقرب فترة يمكن تطبيق عليها بأثر رجعي والتي قد تكون الفترة المالية - وتقوم المنشأة أيضاً بعمل تسوية لمطابقة رصيد أول السنة الفحص بكل بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر عن هذه الفترة .

الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية

١٣-١٠ عندما يكون لتعديل في هذا المعيار تأثير على لفترة الحالية أو أي فترة سابقة أو أن يكون لهذا التعديل تأثير محتمل على الفترات المستقبلية ، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي :

- (أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- (ب) قيمة لتسويات بالنسبة لفترة: الحالية و الفتره السابقة وذلك فيما يتعلق بكل بند بالقوائم المالية ثم تأثيره .
- (ج) قيمة النسوية المرتبطة بفترات سبق الفترة المعروضة إن أمكن ذلك .
- (د) إذا تكرر التطبيق بأثر رجعي بموجب الفقرة (ب) أو (ج) فإنه يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى هذه الحقيقة.

ولا يحتاج القوائم المالية عن فترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات .

١٤-١٠ عندما يكون للتغيير الاختياري في سياسة محاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة ، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي :

- (أ) طبيعة للتغيير في السياسة المحاسبية.
- (ب) الأسباب التي تفسر أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديد يقدم معلومات أكثر مصداقية وموجودة.
- (ج) في حدود الممكن ، يتم الإفصاح بطريقة منفصلة عن قيمة للنسوية بالنسبة لكل بند بالقوائم المالية ثم تأثيره لكل من :

(١) للفترة الحالية

و (٢) الفترة السابقة.

و (٣) قيمة للنسوية الأحكامية المرتبطة بالفترات قبل تلك للفترة المعروضة.

(د) صعوبة تحديد المدلج التي يتعين الإفصاح عنها وفقاً للفقرة (ج) عليه..

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

التغييرات في التقديرات المحاسبية

١٥-١٠ للتغيير في التقدير المحاسبي هو تعديل للقيمة التقديرية لأي أصل أو التزام أو تعديل قيمة الإهلاك الدوري لأي أصل والناتج عن تقدير لموقف الحالي ولمنع المستقبل المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات، وينشأ التغيير في

التقديرات المحاسبية عن المعلومات والتطورات الجديدة، وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء، وفي حالة صعوبة تمييز التغيير في سياسة المحاسبة عن التغيير في التقدير المحاسبي بعامل التغيير كتغيير في تقدير محاسبي .

١٠-١٦ تقوم المنشأة بالاعتراف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية بخلاف التغييرات التي يطبق عليها الفقرة ١٠-١٧ بأن لا يكون ذلك بدرجته في 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 في الأصول أو الالتزامات أو عندما يكون متعلقاً ببند من بنود حقوق الملكية يكون على المنشأة الاعتراف بهذا التغيير بتعديل قيمة فائضية للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية في الفترة التي حدث خلالها التغيير .

الإفصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية

١٠-١٨ تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية على الأصول والالتزامات والإنراجات والمصروفات ، وإذا كان من الممكّن على المنشأة تغيير هذا التأثير على فترة أو فترات من الفترات المستقبلية تقوم المنشأة بالإفصاح عن هذه التقديرات .

تصحيح أخطاء الفترات السابقة

١٠-١٩ لأخطاء الفترات السابقة هي حذف أو تحريف في القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة ، التي تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات ، والتي :

(أ) كانت متاحة عند اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات،

و(ب) كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها وأخذها في الاعتبار عند إعداد وتصوير هذه القوائم المالية .

١٠-٢٠ تتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس،

١٠-٢١ تقوم المنشأة بتصحيح الأخطاء الهامة للفترات السابقة بأثر رجعي - بما كان ذلك عملياً - في أول فوائده المالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال ما يلي :

(أ) تعديل مدافع المقارنة عن الفترة السابقة للمعرضة التي حدثت بها لاحقاً .
لو (ب) إذا كان الخطأ حدث قبل الفترة السابقة المعرضة . يتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة المعرضة.
٢٩-١٠ في حالة تعذر تحديد تأثير الأخطاء المحددة للفترة على معلومات المقارنة لمدة سابقة يتم عرضها ، تقوم المنشأة بإعادة إثبات أرصدة أول العدة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أقرب فترة يمكن فيها إجراء إعادة الإثبات بأثر رجعي (قد تكون تلك الفترة هي الفترة للاحقة) .

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

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

- (أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.
 - و(ب) قيمة التصحيح عن الفترة السابقة التي يتم عرضها إن أمكن ذلك ، وذلك بالنسبة لكل بند بالتقويم المالية ثم تأثيره.
 - و(ج) قيمة التصحيح في بداية الفترة السابقة التي يتم عرضها .
 - و(د) الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى تعذر تحديد المجالغ التي ينبغي الإفصاح عنها وفقاً لفقرتين (ب) و (ج) ساليه.
- ولا تحتاج القولم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات .

قسم (١١)

الأدوات المالية الأساسية

نطاق القسمين (١١) و (١٢)

١-١١ يتناول كل من القسم (١١) "الأدوات المالية الأساسية" والقسم (١٢) "إصدارات الأدوات المالية الأخرى" معا الاعتراف والاستبعاد من الدفاتر المالية والإفصاح عن الأدوات المالية (الأصول المالية والالتزامات المالية)، ويطبق القسم (١١) على الأدوات المالية الأساسية وهو ملائم لكافة المنتجات. ويطبق القسم (١٢) على الأدوات والمعاملات المالية الأخرى الأكثر تعقيداً ولا قامت المنشأة بالعمل على الأدوات المالية الأساسية فقط، حيث لا يتم تطبيق القسم (١٢). وفي جميع الأحوال ففي المنشآت التي ليس لديها إلا الأدوات المالية الأساسية فنرجع إلى نطاق القسم (١٢) حتى يتم التأكد من إعقابها من تطبيقه.

اختيار السياسة المحاسبية

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

(أ) شروط كل من القسم (١١) والقسم (١٢) بالكامل -

(ب) شروط الاعتراف والفيل الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) الأدوات المالية - الاعتراف وفيل" بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح في القسمين (١١) و (١٢).

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

وتتضمن فقرات من "١٠-٨" إلى "١٠-١٤" متطلبات تحديد متى يكون تغيير السياسة المحاسبية مناسباً وكيف يتم المحاسبة في حالة التغير والمعلومات الواجب الإفصاح عنها عند التغيير.

مقدمة القسم (١١)

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

١-١١: يتطلب هذا قسم أن يتم إثبات جميع الأدوات المالية الأساسية بتكلفتها المستهلكة باستثناء الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل أو غير القابلة للاسترداد وكذلك الأسهم العادية غير القابلة للاسترداد. ولتفي يتم تداولها بسوق الأوراق المالية أو التي يمكن قياس قيمتها بعلالة بطريقة يعتمد عليها تثبت بقيمتها العادلة.

٥-١١ الأدوات المالية الأساسية التي تشمل في نطاق القسم (١١) هي الأدوات التي تتوفر فيها الشروط الواردة في الفقرة "١١-٨". ومن أمثلة تلك الأدوات المالية التي عدة ما يتوفر هذه الشروط ما يلي:

(أ) النقدية .

(ب) المودع تحت الطلب وفودع القابلة (أي حالة أن تكون المنشأة هي المودعة. ومثل ذلك الحسابات البنكية).

(ج) الأوراق التجارية والأدوات التجارية المحتفظ بها.

(د) الحسابات والأوراق والقروض للمدينة والمدينة .

(هـ) للسندات وأدوات الدين للمعاملة.

(و) الاستثمارات في "أسهم الممتازة غير القابلة للتحويل وكذلك الاستثمارات غير القابلة للاسترداد في الأسهم العادية وفي الأسهم الممتازة.

(ز) لمخططات الحصول على الفروض والتي لا يمكن تسويتها بالصافي مقابل نقد.

٦-١١ 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 بضمنها أصول مثل تعهدات الرهن والاتفاقيات المشتراة ومستحقات ثم توزيعهم.

(ب) الضمانات والحقوق والتعهدات والعقود المستقبلية والعقود المصولة للغير وعقود تبادل معدل الفائدة والتي يمكن تسويتها نقداً أو مقابل أداة مالية أخرى.

(ج) الأدوات المالية المؤهلة والمخصصة كأدوات تعويضية طبقاً لمتطلبات القسم (١٢).

(د) الارشادات بمنح فروض لمنشاء أخرى.

(هـ) ارتباطات الحصول على افروض والتي يمكن تسويتها بالصافي مقبل نقد.

نطاق القسم (١١)

١٠١-٢ يطبق هذا القسم على كل الأوراق المالية التي تتوفر فيها الشروط الواردة في الفقرة ١١-٨ فيما عدا ما يلي :

(أ) الاستثمارات في الشركات التابعة والنفقة وحصول الملكية في المشروعات المشتركة والتي يتم المعالجة عنها طبقاً للقسم (٩) "القوائم المالية المجمعة والممنقلة" أو القسم (١٤) "الاستثمارات في الشركات للنفقة" أو القسم (١٥) "الاستثمارات في المشروعات المشتركة".

(ب) الأوراق المالية التي يطبق عليها تعريفات حقوق ملكية المنشأة نفسها كما هو وارد في القسم (٢٢) "الائتمانات وحقوق الملكية" والقسم (٢٦) "الامتيازات المسجلة على أسهم".

(ج) عقود التأجير والتي يضاف عليها القسم (٢٠) "عقود التأجير".

(د) حقوق والترخيصات صاحب العمل وفقاً لنظم مزايا العاملين طبقاً للقسم (٢٨) "مزايا العاملين".

الأوراق المالية الأساسية

١٠١-٨ على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الأوراق المالية التالية كدولت مالية أساسية خاضعة لأحكام القسم (١١) :

(أ) النفقة

(ب) لموت لبنين (مثل الحسابات والفروض المستحقة على الغير أو للغير أو أوراق دفع أو قبحر) والتي ينطبق عليها للشروط الواردة في الفقرة ١١-٩.

(ج) ارتباطات الحصول على فروض وقتر:

(١) لا يمكن تسويتها بالصافي مقبل نقد.

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

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

١١-٩ تتم المحاسبة عن ديون التي تنطبق عليها الشروط للمدركة عن (أ) إلى (د) أثناء هذا القسم (١١).

(أ) إذا كان للعائد على حامل الورقة :

(١) مبلغ ثابت .

أو (٢) معدل ثابت على مدى عمر الأداة .

أو (٣) عائد متغير بحيث يكون على مدى عمر الأداة مساوي لمؤشر معين في السوق أو معدل فائدة معروف مثل الكوريدور أو الليبور .

أو (٤) خليط من معدل ثابت ومعدل متغير (مثل الليبور بالإضافة إلى ١٠٠ نقطة)، بشرط أن يكون كل من المعدل الثابت والمتغير موجباً، وبالنسبة للعائد الناتج عن معدل فائدة ثابت أو متغير، يتم حساب الفائدة عن طريق ضرب المعدل الخاص بالفترة في أصل للمبلغ الممنوح خلال الفترة.

(ب) لا توجد شروط تعاقبية تؤدي - طبقاً للعائد - إلى خصلة 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 تعاقبياً.

(ج) لا تمثل للشروط التعاقبية التي تسمح لمصدر (الدين) في دفع أداة الدين مبرراً أو تسمح لحمل الورقة (الدائن) بإرجعها إلى المصدر قبل تاريخ استحقاقها أمراً يتوقف على وقوع أحداث مستقبلية.

(د) لا توجد حواك مشروطة أو شروط سداد مقدم إلا في حالة العائد المتغير والولادة بالفترة (أ) وكذلك شروط الدفع المبكر قبل الولادة في الفترة (ج).

١١-١٠ أمثلة لأدوات عمالية قسماً عادة ما تنطبق عليها الشروط للولادة في الفترة ١١-٩-٢٠١٥ تشمل فيما يلي :

(أ) عملاء والتوريدون، ووراق الدفع وأوراق القبض وقروض من البنوك أو الأطراف الأخرى.

(ب) الدائنين بالعملاء الإيجابية، ومع هذا فإن أي تغير في الدائنين ينتج عن تغير في سعر الصرف يتم إيجته في الأرباح أو للخسائر كما هو وارد في الفترة ٢٠١-١٠.

(ج) القروض الممنوحة إلى أو من الشركات التابعة والشقيقة والتي تستحق عند الطلب.

(د) أدوات الدين التي تصبح مستحقة في الحال إذا تعذر المصدر في مداد أصل للمبلغ أو الفائدة المستحقة (هذا الشرط لا يخالف لشروط الواردة في الفقرة ١١-٩) .

١١-١١ أمثلة للأدوات المالية التي لا ينطبق عليها شروط الواردة في الفقرة ١١-٩*
والتالي هي تخضع للفصل (١٢) تكمثل فيما يلي:

(أ) الاستثمار في أداة حقوق ملكية في منشأة أخرى بخلاف الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم الممتازة والعامة غير القابلة للرد (راجع الفقرة ١١-٨(د)) .

(ب) تبادل أسعار الفائدة والذي ينتج عنه مدفوعات نقدية داخلية أو خارجية، أو التفرعات معقولة لشراء أدوات مالية يمكن تسوية مقابلتها نقدًا ، وعند التسوية يمكن أن ينتج عنها مدفوعات نقدية داخلية أو خارجية، لأن هذا الضمان الأجل وهذا التحويل لا ينطبق عليه لشروط الواردة في الفقرة ١١-٩(أ) .

(ج) خيارات والعقود الأجلة لأن المالك الذي يعود على حامل الأداة لا يحتسب عائد ثابت وبالتالي فإن الشروط الواردة بالفقرة ١١-٩(أ) لا تنطبق عليه.

(د) الاستثمارات في أدوات الدين القابلة للتحويل لأن للعائد الذي يعود على حامل تلك الورقة يمكن أن يختلف وفقاً لسعر أسهم الملكية الخاصة بالمصدر والمبني وفقاً لسعر الفائدة في السوق.

(هـ) العرض المستحق على طرف ثالث والذي ينتج هذا الطرف الحق أو الالتزام بالبدل المبكر إذا ما كان هناك تغيير في متطلبات المحاسبة أو المحاسبة. لأن مثل هذا المقرر لا ينطبق عليه الشروط الواردة بالفقرة ١١-٩(ج) .

الاعتراف الأولي بالأصول والالتزامات المالية

١٢-١١ نحذف المنشأة بالأصل المالي أو الالتزام المالي فقط عندما يصبح طرفاً في الأحكام التعدينية للأداة المالية.

القياس الأولي

١٣-١١ عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي أو الالتزام المالي، نفرد المنشأة بقياسه بقيمة المعاملة (متضمنة جميع تكاليف المعاملة ما عدا الأصول والالتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر) إلا إذا كان التعاقد يمثل في حقيقته معاملة تمويلية والتي قد تنشأ عند ارتباطها بمبيعات بضائع أو خدمات، مثل

تأجيل السداد لمدة أكبر من المدة المتعارف عليها بمعدل قائدة يختلف عن المحل السوقي. وإذا كانت الترتيبات تمثل معاملة تمويلية فيتم قياس الأصول والالتزامات المالية بالقيمة الحالية لإجمالي الدفعات المستقبلية باستخدام معدل الفائدة السوقي لأدوات الدين المماثلة.

لمثلة للأصول المالية

- (١) في حالة فروق طويلة الأجل مسموحة لمشاء أخرى، يتم الاعتراف بالدين بالقيمة الحالية للمنتجات النقدية المتوقعة من تلك المشاء (شاملة منحصرات فواتر ومنحصرات رد أصل الفرض).
- (٢) في حالة بيع بضاعة إلى العملاء بفترات زمنية قصيرة، يتم الاعتراف بالقيمة المستحقة على العملاء بإجمالي قيمة الفواتر الصادرة ولا يتم إثباتها بالقيمة الحالية للمدات النقدية المتوقعة.
- (٣) في حالة بيع بضائع إلى العملاء بفترات لشكبية تبلغ عامين بدون فواتر، فإنه يتم الاعتراف بالقيمة المستحقة على العملاء بالقيمة الحالية للسعر التتدي لتلك البضاعة. وإذا تعذر معرفة سعر تتدي الحلي لتلك البضاعة، يتم تغيير قيمة تلك البضاعة بالقيمة الحالية المضمومة للمنتجات النقدية باستخدام سعر (أسعار) القلة الموفى للسائد للبيون قمثلة.
- (٤) في حالة شراء أسهم عادية لمشتدة أخرى، يتم الاعتراف بقيمة الاستثمار بإجمالي قيمة المدفوعات النقدية للحصول على تلك الأسهم.

لمثلة للالتزامات المالية

- (١) في حالة الحصول على قرض من البنك، يتم الاعتراف بالالتزام المستحق لتلك بالقيمة الحالية للمدفوعات المستحقة للبنك (منحصرات مدفوعات الفواتر والمدفوعات مقابل أصل الفرض).
- (٢) في حالة شراء بضاعة من المورد بالآجل لفترة انقضاء قصيرة، يتم الاعتراف بالالتزام مستحق للمورد بالقيمة الفعلية لقواتر المشتريات ولا يتم إثباتها بالقيمة الحالية للمدفوعات المستحقة للمورد.

القياس اللاحق

١-١٤ يتم قياس الأدوات المالية في مهنة كل فترة مالية (بدون خصم تكاليف المعاملة المتوقع تكديدها في حالة بيع أو استبعاد تلك الأداة) كما يلي:

(أ) في حالة استثناء 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 الفعلية غير المحسومة لها أو أي مقابل آخر متوقع سداد أو تحصيله (أي بالصفافي بعد الاضمحلال راجع الفقرات من "١١-٢١" إلى "١١-٢٦") إلا إذا كان التعاقد في حقيقته يمثل معاملة تمويلية (راجع للقرة "١١-١٣") ، حينئذ يتم قياس أداة الدين بالقيمة الحالية (احتمالي) التدفقات المستقبلية باستخدام معدل للعائدة لسوقي لأدوات الدين المماثلة.

(ب) في حالة وجود لوائح بالحصول على قروض وتنطبق عليها الشروط الواردة بالفقرة "١١-٨" (ج)، فإنه يتم قياس قيمة ذلك الالتزام بالتكلفة (أو التي تكون صفر في بعض الأحيان) مخصوصاً منها قيمة الاضمحلال.

(ج) الاستثمارات في الأسهم المعقولة غير القابلة للتحويل والأسهم الممتازة والمعادلة 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 بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيتم قياس الاستثمار بالقيمة العادلة وأي تغير على تلك القيمة يتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر.

(٢) أي استثمارات أخرى يتم قياسها بالتكلفة (نافصاً) خسر الاضمحلال.

يجب تقييم خسائر الاضمحلال أو عدم القدرة على التحصيل للأدوات المالية في الفقرات (أ) (ب) و (ج-١) أعلاه. وتوفر الفقرات من "١١-٢١" إلى "١١-٢٦" إرشادات في هذا الشأن.

طريقة التكلفة المستهلكة والفائدة الفعلية

"١١-١٥" تمثل التكلفة المستهلكة للأصول أو الالتزامات المالية في تاريخ القوائم المالية في صفى القيم للتأجيل:

(أ) القيمة التي يظل بها الأصل أو الالتزام الفعلي عند الاعتراف الأولي به.

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

(ج) مضافاً إليه (مخصصاً منه) قيمة الاستهلاك المجمع باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلى لأية فروق بين القيمة عند الاعتراف الأولي والقيمة لدى طرح الاستهلاك.

(د) مخصصاً منه - في حالة الأصول المالية - أي تخفيض ناتج عن خصمتر الاضمحلال لم عدم الفرض على التحصيل (سواء كان مباشر أو عن طريق استخدام حسابات وسيطة مقابل الاضمحلال).

وبعد الفيلس الأولى للأصول والالتزامات المالية التي لا تتضمن معدل الفائدة والضخ - والسيوية كأصول أو التزامات متداولة - بالتكلفة الفعلية لها طبقاً للفترة ١١-٤ (أ) 'وبالتالي لا يتعلق عليها' (ج) أعلاه.

١١-١٦ طريقة معدل الفائدة الفعلى هي طريقة حساب التكلفة المستهلكة لأصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) وبموجبها يتم توزيع مصروف الفوائد أو الإيراد الفوائد على مدار عمر الأصل أو الالتزام المالي. ومعدل الفائدة الفعلى هو ذلك للمعدل الذي يستخدم لتقسيم الدفوعات القسمية المستقبلية المتوقعة سدادها أو تحصيلها خلال العمر المتوقع للأداء المالية (أو فترة زمنية أقل إذا كان ذلك مناسباً) إلى قيمتها الدفورية. ويتحدد معدل الفائدة الفعلى على أساس القيمة الدفورية للأصل أو الالتزام المالي عند الاعتراف الأولي. وبناء على طريقة الفائدة الفعلى:

(أ) تمثل لتكلفة المستهلكة للقيمة الحالية المخصصة للمقوضات (المفوعات) القسمية باستخدام معدل الفائدة الفعلى .

(ب) تتساوى مصروفات (إيرادات) الفوائد خلال الفترة مع الرصيد الدفوري للألتزام (الأصل) المالي في بداية الفترة مضروباً في معدل الفائدة الفعلى خلال للفترة.

١١-١٧ عند حساب معدل الفائدة الفعلى على أساساً تقسيم التفتقات القسمية أخذ في الاعتبار جميع شروط عقد الأداء المالية (على سبيل المثال دفعات السداد المبكر وخيارات قرد والمباراة المستتلة) وكذا حسابات الائتمان المعنده التي تم تحملها إلا أنها لا تأخذ في الاعتبار حسابات الائتمان المستقبلية التي لم يتم تكديدها بعد .

١١-٢٨ عند حساب معدل الفائدة الفعلي، على المنشأة استهلاك كافة الأتعاب والأعباء التمويلية المتوقعة أو المقبوضة وتكلفة المعاملة وأية علاوات أو خصومات وذلك على العمر المقرر للأداة، فيما عدا ما سيرد في الفقرة التالية.

تستخدم المنشأة فترة العصر إذا كانت تلك الفترة هي المتعلقة بالانكسار والأعباء التمويلية المتوقعة أو المقبوضة وتكلفة المعاملة والعلاوات والخصومات. ويحدث هذا عندما يكون الجرم المتغير من الأتعاب والأعباء المدفوعة أو المقبوضة وتكلفة المعاملة والعلاوات والخصومات يتم إعادة تعبيره بالأسعار السوقية قبل تاريخ الاستحقاق المتوقع للأداة. وفي هذه الحالة تعتبر الفترة إلى تاريخ إعادة التسعير الفعلية هي الفترة المناسبة للاستهلاك.

١١-٢٩ بالنسبة للأصول والالتزامات المالية ذات أسعار الفائدة المتغيرة، يتم إعادة تقدير التدفقات النقدية المتوقعة بطريقة دورية لكي تعكس التغيرات في السعر السوقي للفائدة على معدل الفائدة الفعلي وفي حالة تساوي القيمة الأولية للتي تم الاعتراف بالتأصل أو الالتزام المالي بها مع قيمته في تاريخ الاستحقاق، فإن إعادة تقدير المتغيرات المستقبلية من الفوائد محلياً ما لا يكون له تأثير حواري على قيمة الأصول أو الالتزامات.

١١-٣٠ إذا قامت المنشأة بتعديل تقصير المدفوعات والمقبوضات، قبلها تقوم أيضاً بتعديل القيمة المتغيرة للأصول والالتزامات المالية (أو مجموعة الأنوفات المالية) لتعكس تأثير التدفقات النقدية الفعلية والمحسنة للموقعة. وتقوم المنشأة بإعادة حساب القيمة الدفترية بحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة باستخدام معدل الفائدة الفعلي الأصلي. ويتم إثبات فروق الفائجة كإيراد أو مصروف في الأرباح أو الخسائر في تاريخ التعديل.

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

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

السنة	التكلفة الدفترية في بداية الفترة	إيرادات فوائد ٦.٩٥٨٣%	تتفق نفدى داخل	التكلفة الدفترية في نهاية الفترة
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٠٠٩	٩٥٠	٦٦,١٠	(٤٠)	٩٧٦,١٦
٢٠١٠	٩٧٦,١٦	٦٧,٩٦	(٤٠)	١٠٠٤,٠٢
٢٠١١	١٠٠٤,٠٢	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 قبيل ٦.٩٥٨٣% هو السعر الذى يخصم به للتدفقات النقدية المتوقعة من السد في هيئته الدفترية الأولى

$$[(1.069583)^0 - 1.0] + [(1.069583)^1 - 1.0] + [(1.069583)^2 - 1.0] - 950 = [(1.069583)^2 \div 1.140] + [(1.069583)^1 \div 1.0] -$$

لضمحلال قيمة الأصول المالية المثبتة بالتكلفة أو لتكلفة المستهلكة الاعتراف

٢١-٢١ على المشاة أن تقوم في نهاية كل فترة مالية بدراسة ما إذا كان هناك دليل موضوعي على لضمحلل قيمة أحد الأصول المالية المقابلة للتكلفة أو لتكلفة المستهلكة، وفي حالة وجود هذا الدليل تقوم المنشأة بالاعتراف بسلوك الاضمحلال مباشرة في الأرباح أو للخسائر.

٢٢-٢١ تتضمن الأداة لموضوعية على لضمحلل قيمة أصل أو مجموعة من الأصول المالية للمعلومات التالية والتي يمكن ملاحظتها ويعلم بها حامل الأصل بشأن الأحداث المؤدية إلى الخسائر:

- صعوبات مالية كبيرة تواجه مصدر الأداة أو المدين .
- مخالفة شروط العقد مثل عدم سداد القوائد أو لحصل المبلغ .
- قيام المقرض لأسباب اقتصادية أو قانونية تتعلق بالاحتمالات المالية للمقرض ببيع المقرض لميزاات ونقولات قد لا يوافق المقرض على منحها في ظروف أخرى .

- (د) توقع لفلاس المفترض لو توقع لحونه لإعادة هيكلة .
- (هـ) وجود بيانات واضحة فتتبر إلى وجود انخفاض يمكن قياسه في قسّمات
للنخبة المستقبلية المتوقعة من مجموعة الأصول المالية منذ الاعتبارات
الأولى بها ، على الرغم من عدم إمكانية تحديد هذا الانخفاض لكل أصل
على حدة . ويشمل ذلك التغيرات في الظروف المحيطة بالقيمة لو القيمة لو
التغيرات السلبية التي تواجه للمنطقة ككل.
- ٢٣-١١ هناك مؤشرات أخرى على وجود اضطرابات في قيمة الأصول المالية، وتتضمن
تلك المؤشرات وجود تغيرات جوهرية لها تأثير سلبي على التكنولوجيا أو السوق
أو البيئة الاقتصادية والقانونية المحيطة.
- ٢٤-١١ تقوم المنشأة بتقدير مدى وجود اضطرابات في قيمة كل أصل من الأصول المالية
الذلية على حدة:

- (أ) جميع أدوات حقوق الملكية بغض النظر عن مدى جوهريتها.
- (ب) الأصول المالية الأخرى التي لها قيمة جوهرية لكل منها على حدة.
- بالإضافة إلى ما سبق، تقوم المنشأة بتقدير مدى وجود اضطرابات في قيمة الأصول
المالية الأخرى إما على أساس كل أصل على حدة أو بتجميعها في مجموعات ذات
خصائص مخاطر تتنوع مختلفة.

القياس

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

- (أ) بالنسبة للأدوات المقامة بالتكلفة المستهلكة وفقاً للفقرة ١٢-١٤ (أ) تعمل
خسائر الاضمحلال للفرق بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة الحالية لتساقطت
لنقدية المستقبلية المخصصة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي الخاص بالأصل
الحالي. وفي حالة ما إذا كان هناك معدل فائدة متغير لهذه الأداة، فإن معدل
ل الفائدة المستخدم لقياس خسائر الاضمحلال هو معدل الفائدة الفعلي الساري
لمحدد في العقد.

- (ب) بالنسبة للأدوات المقامة بالتكلفة (بعضاً) خسائر الاضمحلال وفقاً للفقرة ١٢-١١
١١/ب). (ج) (٢) . فإن خسائر الاضمحلال تمثل للفرق بين القيمة الدفترية

للأصل وأفضل تقدير (والذي يكون بالضرورة تقريباً) للقيمة (التي من الممكن أن تكون صفراً) التي سوف تعود للمنشأة في حالة بيع الأصل في تاريخ التوازن المالية.

رد قيمة الانسحاج

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

القيمة العادلة

٢٦-١١ تنطبق لفظة '١١-١٤(ج)(١)' في تقاس الاستثمرت في الأسهم للعانية أو الأسهم المستترة بالقيمة العادلة في حالة ما إذا كانت تلك القيمة للعادلة يمكن قياسها بطريقة تعتمد عليها، وعلى جميع المنتجات تباع التسلل التي لتقدير القيمة للعادلة لتلك الأسهم؛

(أ) يعتبر السعر قمتن لهذا الأصل في السوق للنشط هو أفضل تقدير للقيمة العادلة ، وهو عالياً ما يكون تسعر الحالي المعروف.

(ب) في حالة عدم وجود تسعر معلنة. فإن سعر أحدث معاملة تمت على مثل هذا الأصل يمثل دليلاً على القيمة العادلة طالما أنه ليس هناك تغير في الظروف الاقتصادية لوقت فترة جوهري على حدوث تلك المعاملة. وفي حالة إذا ما أثبتت المنشأة أن السعر المعلن لآخر معاملة لا يمثل تقديراً جيداً للقيمة العادلة (على سبيل المثال، لأن هذا السعر انعكاس لقيمة تكلفتها للمنشأة في معاملة أو بيع جبري)، فإن سعر آخر معاملة يجب تعديله.

(ج) في حالة ما إذا كانت السوق التي يتم التعامل فيها على مثل هذه الأصول غير نشطة، وكذلك إذا كان سعر آخر معاملة لا يمثل تقديراً جيداً للقيمة العادلة للأصول المالية، فإنه يتم تقييم القيمة العادلة باستخدام أحد أساليب التقسيم.

ويكون الهدف من عملية التقييم هو تحديد قيمة لمعاملة في وقت للقباس في ظل الظروف الطبيعية للفضل وفي تحول السوق الطبيعية. هناك للمعاملة أخرى في هذا للمعيار تشير إلى إرشادات عن القيمة العادلة الواردة في الفقرات من ١١٢-١٢٧ إلى ١١٢-٣٢٢ وهي الأقسام (١٢) و (١٤) و (١٥) و (١٦) ، وفي حالة استخدام ذلك الإرشاد للأصول الخاصة لتلك الأقسام، فإن الإشارة إلى الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة في هذه فقرات يجب أن تقرأ لكي تتضمن الأصول الخاصة لتلك الأقسام.

أساليب التقييم

٢٨-١١ تتضمن أساليب التقييم استخدام سعر فحنت أو أقرب معاملة تمت على الأصول المثلثة في سياق الظروف الاعتيادية، على أن تكون تلك المعاملة قد تمت في سوق محايدة بين أطراف على دراية بالعمليات ولديهم الرغبة في إبرامها - إذا كان ذلك متحدا - ، وذلك بالرجوع إلى القيمة العادلة التجارية كأداة سائلة متشابهة حوالياً وتحليل التفتحات التقنية المفصولة ونماذج تسعير الخيارات . وإذا كان هناك أسلوب تقييم شائع الاستخدام بواسطة متاركي السوق لتسعير الأداة المالية وأثبت هذا الأسلوب أنه يقدم تقديرات معتم عليها للأسعار التي يتم الحصول عليها في معاملات سوقية فعلية ، عندئذ تستخدم المنشأة هذا الأسلوب .

٢٩-١١ بهدف استخدام أسلوب التقييم إلى تحديد سعر لمعاملة في تاريخ للقباس عند وجود تبادل بارزاً حرة تعدد الاعتبارات المعتمدة للنشاط، ونفس القيمة العادلة على أساس نتائج أسلوب التقييم الذي يستفيد أقصى استفادة من معلومات السوق . ويعتمد أقل اعتماد ممكن على البيانات فخاصة بالمنشأة ، ومن المتوقع أن يؤدي أسلوب التقييم إلى تقدير واقعي للقيمة العادلة إذا تمز بما يلي:

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

(ب) كانت بيانات المستخدم في أسلوب التقييم تمثل توقعات مسؤولة معقولة وقبالات لحوامل المخاطر المتأصلة في الأداة المالية .

عدم وجود سوق نشطة: أدوات حقوق الملكية

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

(أ) عندما يكون التباين في مدى تقديرات القيمة للعادلة لهذا الأصل ليس كبيراً.
أو (ب) عندما يكون من الممكن تغير احتمالات التقديرات المختلفة ضمن هذا المدى بطريقة موضوعية ، ويكون قد تم استخدامها عند تقدير القيمة العادلة.
٣١-١١ هناك حالات عديدة يكون للتباين في مدى تقديرات القيم العادلة للأصول قيم ليس لها سعر سوق معن غير هام ، وعادة ما يمكن تقدير القيمة للعادلة للأصل للمالي الذي حصلت عليه المنشأة من طرف خارجي. إلا أنه إذا كان مدى تقديرات القيمة العادلة للمحولة واسعاً مع عدم القدرة على تجنب التقديرات المختلفة بصورة معقولة، عنئذ يجب على المنشأة ألا تقوم بقياس الأصل بالقيمة العادلة.
٣٢-١١ عندما يصبح من غير الممكن قياس القيمة للعادلة للأصل بصورة موضوعية يمكن الاعتماد عليها لأصل تم قياسه بالقيمة للعادلة مسبقاً (مثل أدلة حقوق ملكية تم قياسها بالقيمة للعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر) ، فإن آخر قيمة تقريبية للأصل تم قياسها بصورة يمكن الاعتماد عليها تمثل التكلفة الجديدة، وتقوم المنشأة بقياس الأصل بتلك التكلفة (نقص) خسائر الاضمحلال إلى أن يصبح من المناسب قياس القيمة العادلة بصورة يمكن الاعتماد عليها .

استبعاد الأصول المالية من الدفاتر

٣٣-١١ يتم استبعاد الأصول المالية من الدفاتر في الحالات التالية فقط:
(أ) انقضاء أو نوبة الحق في المدفوعات المتوقعة من الأصل.
أو (ب) قيام المنشأة بتحويل أغلب المخاطر والمنافع بشكل جوهري إلى طرف آخر.
أو (ج) ربح 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 ، وستطعم تكيفت قرار البيع بصورة فردية دون الرجوع إلى المنشأة، بالإضافة إلى عدم وجود قبول لغرض على عملية البيع، في هذه الحالة على المنشأة أن تقوم بما يلي:
(١) استبعاد الأصل المالي من الدفاتر .
و (٢) إثبات أية حقوق والتزامات جديدة أو منقبة مع المنشأة والنتيجة عن عملية تحويل تلك الأصول بصورة منفصلة، ويتم توزيع القيمة التقريبية للأصول المحولة بين الحقوق أو الالتزامات المتبقية مع المنشأة وبين الحقوق أو الالتزامات المحولة للتغير بناء على القيمة العادلة لكل منهم في تاريخ التحويل، وهي حالة نشأة حقوق أو التزامات جديدة يتم حينئذ

تفويضها بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ ، كما يتم إثبات أدلة فروق بين المقبوضات وبين القيم المسجلة أو المستمدة من غاظر الشركة طبقاً لهذه الفقرة ضمن الأرباح أو الخسائر في الفترة التي تد فيها الاستبعاد.

٣٤-١١ إذا لم يؤد التحويل إلى استبعاد الأصل من الغاظر نتيجة لاحتفاظ المنشأة بصورة جوهرية بمخاطر ومنافع ملكية الأصل المحوّل ، يستمر المنشأة في الاعتراف بالأصل المحوّل بالكامل ، مع الاعتراف بالقيمة المستلمة كالتزام عالي. وتتمتع المنشأة في الفترات اللاحقة بأي إيراد من الأصل المحوّل وأي مصروف من الالتزام المالي .

٣٥-١١ إذا قام المحوّل للأصل بتوفير ضمانات غير نقدية (مثل أداة دين أو أداة حقوق ملكية) للمحوّل إليه، فإن المعالجة المحاسبية للضمانات تكل من المحوّل والمحوّل إليه تتوقف على ما إذا كان المحوّل إليه له الحق في بيع أو رهن هذه الضمانات ، وعلى ما إذا كان المحوّل للأصل قد أخفق في السداد ، وعلى كل من المحوّل للأصل والمحوّل إليه المحاسبية عن هذه الضمانات كالتالي :

(أ) إذا كان للمحوّل إليه الحق في بيع أو رهن الضمانات طبقاً لعدد أو طياً لعرف ، تعلم المحوّل للأصل إعادة تبويب هذه الأصول في قائمة المركز المالي بصفة مستقلة عن الأصول الأخرى (على سبيل المثال كأصول تم إقراضها أو خدمات حقوق ملكية مرهونة أو مديونيات معد شراؤها).

(ب) إذا قام المحوّل إليه ببيع الضمانات المرهونة له ، فيجب أن يعترف بقيمة التدفقات من البيع وكذلك بالالتزامات بقيمة بالقيمة لتعادل عن التزامه بإعادة هذه الضمانات.

(ج) إذا أخفق المحوّل للأصل طبقاً لشروط عقد وأصبح ليس له الحق في المطالبة بهذه الضمانات ، فيجب استبعاد هذه الضمانات عن السداد. وعلى المحوّل إليه الأصل الاعتراف بهذه الضمانات كأصول قابل توليد بالقيمة العادلة ، وإذا كانت هذه الضمانات قد تم بيعها بالفعل فيتم استبعاد الالتزام عن تعهده بإعادة هذه الضمانات عن الغاظر .

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

مثال - التحويلات المؤهلة للاستبعاد من الدفتر

قامت منشأة ببيع مجموعة من أرصدة عملاتها لدى البنك بقيمة أقل من قيمتها الاسمية، وما زالت المنشأة تتابع عملية التحصيل من هؤلاء العملاء باللياقة عن البنك بما في ذلك إرسال كتوف الحسابات الشهرية مقابل أن يدفع البنك للمنشأة أنصاف خمسة للعملاء، وبفرض الاتفاق أن تسدد المنشأة للبنك جميع الأرصدة التي تم تحصيلها فور عملية التحصيل مع عدم مسئوليتها عن الأرصدة بطلية التحصيل لو الأرصدة غير المحصلة، في هذه الحالة، فإن المنشأة قد قامت بتحويل جميع المخاطر والمناخ المتوقعة بعلبة أرصدة العملاء لدى البنك، وبناء على ذلك يتم استبعاد أرصدة العملاء من قائمة المركز المالي بالإضافة إلى عدم إظهار التزام مقابل المبالغ التي دفعها البنك للمنشأة مقابل شراء تلك الأرصدة، كما تقوم المنشأة بالاعتراف بالضرورة التي تتمثل في الفرق بين القيمة الحقيقية لأرصدة العملاء في تاريخ البيع وبين المبالغ المحصلة من البنك مقابل عملية البيع، وتقوم المنشأة بالاعتراف بالتزام بقيمة المبالغ التي حصلتها بالتقفل من العملاء بعد تاريخ البيع وتم يتم بتوريدها ليلك بعد.

مثال - التحويلات غير المؤهلة للاستبعاد من الدفتر

بافتراض ثبات جميع لمعطيات في المثال عاليه باستثناء أن المنشأة فقطت مع البنك على استرداد البنك لجميع أرصدة العملاء المستوفين عن المدة سواء في أصل المبلغ أو في الفوائد لمدة تزيد عن ١٢٠ يوم. في هذه الحالة قامت المنشأة بالاحتفاظ بمخاطر تأخر لو عدم التحصيل من العملاء والذي يمثل خطراً جوهرياً بالنسبة لأرصدة العملاء، وبالتالي فإن المنشأة لا تعتبر هذه المعاملة كعملية بيع لأرصدة العملاء لدى البنك ولا تقوم باستبعاد تلك الأرصدة من دفترها. وتتعامل مع المصروفات من البنك عن تلك المعاملة على أنها قرض مضمون بأرصدة العملاء وتستمر المنشأة في ثبات العملاء كالمسؤول حتى يتم تحصيلها أو إعدام الجزء غير المحصل منها.

استبعاد الالتزامات المالية من الدفتر

- ٣٦-١١ تسببت المنشأة من دفترها الالتزام المالي (أو جزء منه) عندما - وفقط عندما - ينهي بالتخلص منه أو إتمامه أو انتهاء مدته الزائدة بالحقد.
- ٣٧-١١ قدم المحاسبة عن استبدال أنوف مالية بين مقترض ومقرض بشروط مختلفة جوهرياً على أنها انتهاء للالتزام المالي الأصلي مع الاعتراف بالتبين للجديد كاللتزام

مالي جديد . وبالمثل يتم للمحاسبة عن التعديل الجوهري في شروط الالتزام المالي
القائم (سواء كان بسبب وجود صعوبات مالية لدى المدين أم لا) خاتمة للالتزام
الأصلي ويتم الاعتراف بالدين الجديد كالتزام مالي جديد .

٣٨-١١ تعترف المنشأة في الأرباح أو الخسائر بأي فرق بين قمتي المدفوع والقيمة الدفترية
للتزام (أو جزء منه) الذي تم تدنله أو تحويله إلى طرف آخر متضمناً أي حصول
غير مضية تم تحويلها أو للتزامات غير مضية تم تسليها.

الإفصاح

٣٩-١١ الإفصاحات الدالية تمثل مرجعاً للإفصاحات عن الالتزامات المالية للقيمة بالقيمة
المعدلة 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
مضومة بالقيمة المعدلة من خلال الأرباح أو الخسائر وبالتالي فلا يوجد حاجة لمثل
تلك الإفصاحات.

الإفصاحات عن قياسات المحاسبة للأدوات المالية

٤٠-١١ وفقاً للفقرة ٨-٥٥، يتعين على المنشأة أن توضح ضمن ملخص السياسات المحاسبية
الهامة عن الأسلوب / الأساليب المستخدمة لقياس الأدوات المالية بالإضافة إلى
السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والمنعقدة بالأدوات المالية والضرورية لفهم
الفرق للمالية.

قائمة المركز المالي - مجموعات الأصول والالتزامات المالية

٤١-١١ على المنشأة أن توضح عن تقييم الدفترية لكل مجموعة من مجموعات الأصول
والالتزامات المالية الدالية في تاريخ القوائم للمالية سواء في قائمة المركز المالي أو
في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية:

(أ) الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح
أو الخسائر (فقرة ١٤-١١٣ (ج) (١) والفقرتين ٨-١٢ و ٩-١٢).

(ب) الأصول المالية المتمثلة في أدوات دين والتي تم قياسها بالتكلفة المسهولة
(فقرة ١٤-١١٣ (أ) (١)).

(ج) الأصول الدالية المتمثلة في أدوات حقوق الملكية والتي تم قياسها بالتكلفة (بإحصاء)
خسائر الاحتمال (فقرة ١٤-١١٣ (ج) (١) والفقرتين ٨-١٢ و ٩-١٢).

(د) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو خسائر (الفقرتين ١٢٢-٨ و ١٢٢-٩).

(هـ) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة (فقرة ١١١-١٤ (أ)).

(و) ارتباطات قروض والتي تم قياسها بالتكلفة (ناقصاً) خسائر الاضمحلال (فقرة ١١١-١٥ (ب)).

٤٢-١١ على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن المبالغ التي يمكن مستخدمي القوائم المالية من تحديد مدى جوهرية الأصول المالية بالنسبة لمركز المالي للمنشأة وأدائها، فعلى سبيل المثال بالنسبة للمعلومات متوسطة الأجل، على المنشأة أن توضح عن شروط وموافقات المتعلقة مثل (معدل الفائدة المستخدم، وتاريخ الاستحقاق ومواعيد السداد ودية قود تقرصها أداة للتبين على المنشأة).

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

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

الاستبعاد من الدفاتر

٤٥-١١ إذا قامت المنشأة بتحويل أصل مالي لطرف آخر بصورة لا تؤثر تلك التحويل ليكون استبعاداً من قوائم (الفقرات من ١١٢-٣٣ إلى ١١٢-٣٥)، فعلى المنشأة الإفصاح عما يلي لكل فئة من الأصول المالية:

(أ) طبيعة الأصول.

(ب) طبيعة مخاطر وعوائد الملكية التي ما زالت المنشأة معرضة لها.

(ج) القيم المتوقعة لكل من الأصول ودية التزامات متعلقة بها والتي ما زالت تعترف بها المنشأة.

الضمانات

٤٦-١١ عند قيام المنشأة برهن أصل من الأصول المالية كصحة الائتلاف أو التزام مستحق، فعليه الإفصاح عما يلي:

(أ) القيمة التقريبية للأصول المرهونة كضمانات.

(ب) أية أحكام أو شروط متعلقة بذلك برهن.

الإخفاق ومخالفة اتفاقيات الاقتراض

٤٧-١١ على المنشأة الإفصاح عما يلي في حالة وجود أية مخالفات أو انتهاكات تتعلق

بأصل القروض والقرائن أو أحكام الاسترداد خلال الفترة، بالنسبة للقروض المستحقة

(الاقتراض) والمعترف بها في تاريخ القوائم المالية:

(أ) تفاصيل تلك المخالفات أو الانتهاكات.

(ب) القيمة التقريبية للقروض المستحقة في تاريخ القوائم المالية.

(ج) الإفصاح عما إذا كان قد تم معالجة الإخفاق أو المخالفة وعما إذا ما تم إعداده

اتفاوض على شروط القروض المستحقة، قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية

للنشر.

بنود الإيرادات أو المصروفات أو المكاسب أو الخسائر

٤٨-١١ على المنشأة أن توضح عن سوء الدخل أو المصروفات أو المكاسب أو الخسائر فيما

يتعلق بما يلي:

(أ) الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر متضمنة للتغيرات في القيمة

العادلة ولتغير الاعتراف بها فيما يتعلق بما يلي:

(١) الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(٢) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح

أو الخسائر.

(٣) الأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المسهولة.

(٤) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المسهولة.

(ب) إجمالي دخل الفوائد ومصروفات الفوائد (والمحسوبة باستخدام طريقة

معدل الفائدة الفعلي) للأصول المالية أو الالتزامات المالية والتي لم يتم

قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(ج) قيمة خسائر الاضمحلال لكل نوع من أنواع الأصول المالية.

قسم (١٢)

إصدارات الأدوات المالية الأخرى

نطاق القسمين (١١) و (١٢)

١-١٢ يتناول كل من القسم (١١) الأدوات المالية الأساسية' والقسم (١٢) إصدارات الأدوات المالية الأخرى' معا' الاعتراف والاستبعاد من الدفتر والقيس والإفصاح عن الأدوات المالية (الأصول المالية والالتزامات المالية). ونطاق القسم (١١) على الأدوات المالية الأساسية وهو ملائم لكافة المنشآت. ونطاق القسم (١٢) على الأدوات والمعاملات المالية الأخرى' الأكثر تعقيدا وإدا قامت المنشأة بالتعامل على الأدوات المالية الأساسية فقط ، حينئذ لا يتم تطبيق القسم (١٢). وفي جميع الأحوال فحتى المنشآت التي ليس لديها إلا الأدوات المالية الأساسية لن ترحع إلى نطاق القسم (١٢) حتى يتم التأكد من إعائها من تطبيقه.

الختيار المحاسبية المحاسبية

٢-١٢ يتعين على المنشأة في المحاسبة عن كافة أدواتها المالية لمتيار تطبيق أي من:

(أ) شروط كل من القسم (١١) والقسم (١٢) بالكامل ،

أو (ب) شروط الاعتراف والقياس الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ٣ الأدوات المالية - الاعتراف والقياس' بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح في القسمين (١١) و (١٢).

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

وتنضمين الفقرات من ١٠-٨ إلى ١٠-١٤ متطلبات تحديد متى يكون تغيير السياسة المحاسبية مناسباً وكيف تتم المحاسبة في حالة التغيير وللمعلومات الواجب الإفصاح عنها عند التغيير.

نطاق القسم ١٢

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

(أ) الأدوات المالية التي تم تصنيفها في قسم (١١).

(د) الاستثمارات في الشركات التابعة (راجع للقسم (٩) للفوائيم المالية المجمعة والمستقلة)

والشركات الشقيقة (راجع القسم (١٤) الاستثمارات في الشركات الشقيقة) وخصص الملكية في المشروعات المشتركة راجع للقسم (١٥) الاستثمارات في مشروعات المشتركة.

(ج) حقوق والتزامات صاحب العمل وفقاً لنظم مزاولا للعاملين (راجع للقسم (٢٨) مزاولا للعاملين).

(د) الحقوق بموجب عقود التأمين إلا إذا نتج عن ذلك خسارة لأي طرف وقد لشروط التعاقد وغير المتصلة بما يأتي:

(١) التعثر في للخطر المؤمن.

(٢) التعثر في أسعار صرف العملات الأجنبية.

(٣) إخلال أحد طرفي التعاقد بالتزاماته.

(هـ) الأدوات المالية التي ينطبق عليها تعريف حقوق الملكية للمنشأة نفسها (راجع للقسم (٢٢) "حقوق الملكية" وللقسم (٢٦) المنفوعات المبنية على الاسهم).

(و) ملغاة.

(ز) العقود الحاصة بالمقابل المحتمل في عملية تجميع الأعمال (راجع لقسم (١٩) تجميع الأعمال والشهرة). ويسرى هذا الإعفاء فقط على الشركة للمقتنية.

٢-٤ أغلب عقود بيع أو شراء للبند غير المالية مثل للمطبخ والمقرون، الأصول الدائمة لا يسميها يطبق هذا للقسم لأنها ليست أدوات مالية، ومع ذلك يطبق هذا لقسم على كل العقود التي تخضع لمخاطر على البائع أو المشتري والتي تختلف عن العقود الاعتيادية يبيع أو شراء الأصول غير ملموسة، على سبيل المثال يطبق هذا لقسم على العقود التي ينتج عنها خسارة للبائع أو المشتري نتيجة للشروط التعاقدية غير المتصلة بالتغير في سعر البند غير المالي وكذلك للتغير في أسعار صرف العملات الأجنبية أو لإخلال أحد طرفي التعاقد بالتزاماته.

٢-٥ بالإضافة في العقود السابق ذكرها في الفقرة "٢-٤" يطبق هذا لقسم على بيع أو شراء للبند غير المالية إذا كان فعلاً يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأية أدوات مالية أو بمبادلة الأدوات المالية كم، أو أنها عقود لموت ماليه باستثناء: العقود التي تم فتحها فيها ومستقرة لغرض استلام أو تسليم بنود غير ماليه وفقاً لمشتريات المنشأة المتوقعة وكذلك لأغراض البيع أو الاستخدام، فهي ليست أدوات مالية لأغراض هذا القسم

الاعتراف الأولي بالأصول والالتزامات المالية

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

القياس الأولي

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

القياس اللاحق

٨-١٢ عند نهاية كل فترة مالية تقوم المنشأة بقياس قيمة كل الأدوات المالية والتي تقع في نطاق القسم (١٢) بالقيمة العادلة والاعتراف بالتغير في القيمة للعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر لمجرد عدا أدوات حقوق الملكية التي لا يتم تداولها بصورة نشطة والتي لا يمكن قياس قيمتها للعادلة بطريقة تعتمد عليها، وكذلك الحقوق المتعلقة بذلك الأدوات والتي هي حالة معزولة ينتج عنها تسليم هذه الأدوات بحيث يتم قياسها بتكلفة (نافصاً) صائر الانسداد.

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

القيمة العادلة

١٠-١٢ على المنشأة تطبيق إرشادات القيمة العادلة الواردة في الفقرات من "١١" إلى "٢٧" في ٣٦-١١ على قياس القيمة للعادلة لأغراض هذا القسم وكذلك قياس القيمة العادلة لأغراض القسم (١١).

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

١٢-١٢ على المنشأة عند القياس الأولي للأصول والالتزامات المالية التي سيتم قياسها لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عدم إدراج تكلفة المعاملة ضمن القياس

الأولى . وإذا تم تأجيل مدد ضمن الأصل، أو تم تمويله بسعر فائدة يختلف عن السعر لفائدة السوية على المنشأة فبإس الأصل بقيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية محسومة بسعر الفائدة السوقي .

الاضمحلال قيمة الأدوات المالية المشتقة بالتكلفة أو بالتكلفة المسهولة

١٢-١٣ على المنشأة تطبيق إرسادات الاضمحلال الواردة في الفقرات من "١١-٢٦" إلى "١١-٣٦" على الأدوات المالية المدفوعة بالتكلفة (ناقصاً) خسائر الاضمحلال وفقاً لهذا القسم.

استبعاد أصل مالي أو التزام مالي من الفقرات

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

محاسبة التغطية

١٢-١٥ إذا توفرت شروط معينة، يمكن للمنشأة تخصيص علاقة تغطية محددة بين أداة تغطية وطلب تغطي على النحو الذي يؤوله 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 على المنشأة الالتزام بالشروط التالية حتى تكون مؤهلة لمحاسبة التغطية:

(أ) أن تخصص المنشأة وتوثق علاقة التغطية والمخاطر المغطى . وتحدد كذلك البند المغطى وأداة التغطية بوضوح. ويعرف حضر البند المغطى بأنه هو حضر المغطى بأداة التغطية.

(ب) الخضر للمغطى هو أحد المخاطر المحددة في الفقرة "١٢-١٧".

(ج) أداة التغطية هي كما تم تعريفها في الفقرة "١٢-١٨".

(د) تتوقع المنشأة أداة التغطية أن تكون على درجة عالية من الفعالية لمقابلة الخضر المغطى. وفعالية التغطية هي الدرجة التي يتقلص عنها التغير في القيمة المعادلة لمؤشرات التغطية لمؤشرات السطوة المتعددة بالخضر المغطى مع التغيرات في القيمة العادية أو التغيرات التقدمة لأداة التغطية.

١٧-١٢ يسمح هذا المعيار بحسابه التعطية للأخطار التالية فقط:

- (أ) خطر سعر الفائدة لأشوات الدين للمفاسه بالتكلفة المستهلكة.
 - (ب) خطر العملات الأجنبية لو سعر الفائدة لأشوات للمنفذات أو للمعاملات المستقبلية المخططة عالية الاحتمال.
 - (ج) خطر لسعر السلع الأساسية للمحفظ بها لو لأشوات مؤكدة لو لمعاملات مستقبلية مخططة ذات الاحتمالية لعالية لشراء أو بيع هذه السلع.
 - (د) خطر لعملات الأجنبية لم صدف الاستثمار في نشاط أجنبي.
- لا ننمى قفائة عالبه على خطر العملات الأجنبية لأشوات للدين للمفاسه بالتكلفة المستهلكة لأن محاسبه التعطية ليس لها تأثير جوهري على القوائم المالية وعادة ما يتم قياس قيميات الجزية وأوراق للقبض والدفع والفروض المدينة والدفئة بالتكلفة المستهلكة (راجع فقرة "١٠-٥(د)"). ويتضمن ذلك الصفوعات بالعملات الأجنبية، وتتطلب للفترة "٣٠-٦٠" الاعتراف في الأرباح لو الخصائر بأى تغير في القيمة التفرية لترضيد فائز بسبب التغير في لسعر للصرف. وبناء عليه فإن كل من التغير في القيمة لمعدلة لأداة التعطية (عقد مدلة فائدة بمعاملات مختلفة) والتغير في القيمة المعادلة للصفوعات المتعلقة بالتغير في أسعار للصرف يتم الاعتراف بها في الأرباح لو الخصائر ويتم عمل مقاصة فيما بينهما ، فيما عدا الاختلاف الناتج عن الفرق بين السعر الفوري (الذي تم قياس التفريلات به) والسعر "الأجل" (الذي تم قياس لمعدلة به).

١٨-١٢ يسمح هذا المعيار بحسابه التعطية فقط إذا كانت أداة التعطية تتوزع فيما كل للشروط التالية:

- (أ) لها عقد مبادل سعر فائدة لو عقد مبادل عملات أجنبية لو عقد أجل لمبادل سلع أولوية وقمتوقع وجود قاعطيه عالبه في مقاصة للخطر المحدد في لفقرة "١٢-١٧" والمخصص على أنه خطر قتعطية.
- (ب) متصمة طرف خارجي عن المنفذة (أى من خارج المجموعة أو قطاع أو منشأة منفصلة يتم للتقرير عنها).
- (ج) المبلغ الافتراضى مساوي للمبلغ الأساسى للمخصص أو المبلغ الافتراضى للنفذ للمعضى.
- (د) ذات تاريخ مستحق محدد لا يقع بعد تاريخ :

(١) استحقاق الأداة المالية للمغطاة.

(٢) الضريبة المتوقعة لأرصا طات السلع الأوليه للمشترء أو المباعه .

(٣) حدوث معضلات مستقبلية مصحطة ذات احتمالية عالية مغطاة للمضلات

الأجنبية لو السلع الأوليه.

(هـ) لا تتضمن خصيص المدد لو الإنهاء المبكر أو التمديد.

تغطيه خطر سعر الفائدة الثابت لأداة مالية معترف بها لو خطر سعر السلع

الأساسية المحتفظ بها

١٢-١٩ إذا تم استيفاء للشروط الواردة في الفقرة ١٢-١٦ وكان خطر التغطية المنوع هو

لسعر الفائدة الثابت لقبول أداة دين بالتكلفة المسبكرة أو خطر سعر السلع المحتفظ بها

يجب على المنشأة عمل مالي:

(أ) الاعتراف بأداة تغطية كأصل لو التزام والاعتراف بالتغير في القيمة العادلة

لأداة تغطية في الأرباح لو الخسر.

و(ب) الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة المتعلقة بالخطر المغطى للبند المغطى وذلك

في الأرباح لو الخسر بتحويل القيمة الدفترية للبند المغطى.

١٢-٢٠ إذا كان الخطر المغطى هو لخطر سعر فائدة ثابت لأدوات دين مقابله بالتكلفة

للمستهلكة ، فعلى المنشأة الاعتراف بصافي النسيبة الدورية فائدة عن عقد مبادلة

معدل فائدة - والذي يمثل أداة تغطية - في الأرباح لو الخسائر في الفترة التي

يستحق فيها صافي التغطية.

١٢-٢١ على المنشأة عدم الاستمرار في محاسبه التغطية المحددة في الفقرة ١٢-١٩ في

الحالات التالية:

(أ) تدبيع أداة التغطية لو أنها انتهت فترتها أو تم إنهاؤها.

لو(ب) لم تعد للتغطية تستوفي الشروط الخاصة بالمحاسبة عن تغطية المحددة في

فقرة ١٢-١٦.

لو(ج) لاقت المنشأة للتخصيص.

١٢-٢٢ في حالة عدم الاستمرار في محاسبه التغطية ، وكان النقد المغطى يتمثل في أصل

أو التزام مثمت بالتكلفة للمستهلكة ولم يتم بعد استبعاد من الدفاتر ، يعترف بأداة أرباح

أو خسائر سبق تعديل القيمة الدفترية للند المغطى بها وذلك باستهلاكها في الأرباح أو الخسائر باستخدام طريقة الفائدة الفعلية على العمر المتبقي للند المغطى .
تغطيه خطر سعر الفائدة المتغير لأداة مالية معترف بها أو خطر تسعر صرف عملات أجنبية أو خطر سعر منتج أولية في ارتباطات محددة أو معاملة مستقبلية مخططة ذات احتمالية عالية أو صافي استثمار في نشاط أجنبي

٢٢-٢٤ إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ١٢-١٦ وكان خطر التغطية متمثلاً في:

- (أ) خطر سعر الفائدة المتغير لأداة الدين المقاسة بالتكلفة المسبقة،
أو (ب) خطر تسعر صرف العملات الأجنبية في ارتباطات محددة أو معاملة مستقبلية مخططة ذات احتمالية عالية،
أو (ج) خطر سعر المنتج الأولية في ارتباطات محددة أو معاملة مستقبلية مخططة ذات احتمالية عالية،

أو (د) خطر تسعر سبله العملات في صافي الاستثمار في نشاط أجنبي،
يكون على المنشأة الاعتراف في قائمة الدخل الشامل بالجزء من التغير في القيمة المعاملة في أداء التغطية الذي تم اعتباره فعالاً في المقاسة مع التغير في القيمة المعاملة أو للتدفقات النقدية المتوقعة للند المغطى . وعلى المنشأة الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بأية زيادة في القيمة المعاملة لأداة التغطية عن التغير في القيمة المعاملة للتدفقات النقدية المتوقعة (في بعض الأحيان تسمى عدم فعالية التغطية). ويتم ترحيل أرباح أو خسائر التغطية المعترف بها في قائمة الدخل الشامل إلى الأرباح أو الخسائر عندما يتم الاعتراف بالنتيجة المغطى في الأرباح أو الخسائر أو عند انتهاء علاقة التغطية.

٢٢-٢٤ إذا كان للخطر المغطى هو خطر سعر الفائدة المتغير لأداة دين مقاسة بالتكلفة المستهلكة، على المنشأة الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بصافي النتيجة للتورية القائمة عن عقد مبدلة معدل الفائدة - والذي يمثل أداة تغطية - في الفترة التي يستحق فيها صافي التغطية.

٢٢-٢٥ على المنشأة عدم الاستمرار في معالجتها للتغطية للوردة في الفترة ١٢-٢٤ في الحالات التالية:

- (أ) تم بيع أداة التغطية أو أنها انتهت أو تم إنهاؤها.

لوا (ب) لم تعد التغطية تستوفي الشروط الخاصة بالحاسبة عن التغطية المحددة في الفقرة ١٢-١٦.

لوا (ج) في التغطية للعمليات المستقبلية لم تعد هذه العميات ذات احتمالات حدوث عالية،
لوا (د) ألغت المنشأة التخصيص.

وإذا لم يكن من المتوقع تنفيذ العملية للمستقبلية المخططة أو تم استبعاد ثروة الدين
لمنطاد لمخاضه بالتكلفة المستهلكة من الدفاتر يتم ترحيل أرباح أو خسائر التغطية
المعترف بها في قائمة الدخل للخاصة في الأرباح أو الخسائر.

الإفصاح

٢٦-٢٢ على المنشأة المغطاة لهذا القسم عمل كل الإفصاحات المطلوبة في القسم (١١)،
وتدرج في هذه الإفصاحات الأدوات المالية الواردة في نطاق هذا القسم وكذلك
الواردة في نطاق القسم (١١) وبالإضافة إلى ذلك، إذا كانت المنشأة تستخدم محاسبته
التغطية يجب أن يتم عمل الإفصاحات الإضافية الواردة في الفقرات من ٢٢-٢٧
إلى ٢٢-٢٩.

٢٧-٢٢ على المنشأة الإفصاح عما يلي منفصلاً لعمليات التغطية لكل نوع عن أنواع الأخطار
الأربعة الواردة في الفقرة ١٢-١٧ :

(أ) وصف التغطية.

(ب) وصف الأدوات المالية المخصصة كأدوات تغطية والقيمة العادلة لها في تاريخ
نهاية الفترة المالية.

(ج) طبيعة الخطر الذي تم تغطيته بنسبة بيانات عن البند المغطى.

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

(أ) قيمة التعديل في القيمة العادلة لأدوات التغطية للمعترف بها في الأرباح أو
الخسائر.

(ب) قيمة التعديل في القيمة العادلة للبند المغطى للمعترف به في الأرباح أو الخسائر.

٢٩-٢٢ إذا كانت المنشأة تستخدم محاسبته التغطية في تغطيته خطر سعر فائدة متغير أو خطر
علائق أجنبي أو خطر سعر سلع أولية في ترتيبات محددة أو عمليات مستقبلية

مخطئة ذات احتمالات حدوث عالية أو صافي استثمار في نشاط لأجنس (الفترات من ١٢-٢٣ إلى ١٢-٢٥) عنها الإفصاح عما يلي:

(أ) الفترات التي يحتمل حدوث تدفقات نقدية فيها ومتى يتوقع ذلك الأرباح لو الخسائر.

(ب) وصف العمليات المستقبلية والتي سبق استخدام محاسبه التغطية عنها ولكن لم بعد من المتوقع حدوثها.

(ج) قيمة التغير في القيمة المعدلة لأدوات التغطية السابق الاعتراف بها في قائمة الدخل الشامل خلال الفترة (الفترة ١١-١٣).

(د) المبالغ التي تم إعادة توبييها من قائمة الدخل الشامل إلى الأرباح أو الخسائر عن فترة

(الفترات ١٢-٢٣ و ١٢-٢٥).

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

قسم (١٢)

المخزون

نطاق هذا القسم

١٢-١٣ يهدف هذا القسم إلى شرح لمس الاعتراف والتعويض للمخزون.

المخزون هو أصل:

(أ) محتفظ به معرض للبيع ضمن نشاطه العادي للمشتاء.

أو (ب) في مرحلة الإنتاج بغرض البيع.

أو (ج) في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

١٢-١٣ يطبق هذا القسم على كافة أنواع المخزون فيما عدا ما يلي:

(أ) الأعمال تحت التنفيذ في عقود الإنشاءات بما في ذلك عقود خدمات لمباشرة للمتعققة بها (راجع القسم (٢٤) "الائتمار").

(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").

١٢-٣ لا يطبق هذا القسم على قبل المخزون الذي يحتفظ به:

(أ) منحنى المحاصيل الزراعية ومنتجات الغابات والمحاصيل الزراعية بعد حصادها والمعادن ومنتجاتها إلى مدى قدي غلب عليه هذه المنتجات بالقيمة العادلة (انقصاً) تكلفة البيع من خلال الأرباح أو الخسائر.

أو (ب) للتجار وتسميرد المعاملون في السلع الأولية والذين يقومون بقبول المخزون بالقيمة العادلة (انقصاً) تكلفة البيع من خلال الأرباح أو الخسائر.

قياس المخزون

١٢-٣: تقوم المنشأة بقياس قيمة المخزون على أساس للتكلفة أو سعر البيع للمقرر (انقصاً) تكلفة للبيع و الإتمام) أيهما أقل

تكلفة المخزون

١٣- ٥ طرح المنشأة ضمن تكلفة المخزون كلفة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل وتكاليف الأخرى التي تنصلها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهية.

تكلفة الشراء

١٣- ٦ تتضمن تكلفة شراء المخزون من الشراء والرسوم الجمركية على البضود المستوردة منها والضرائب والرسوم الأخرى (بخلاف تلك التي تسفدها المنشأة فيما بعد من مصلحة الضرائب) وتكاليف النقل والملاحة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات للتأمة أو للمواد الخام أو للخدمات ، ويستمر الخصم التجاري والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكلفة شراء.

١٣- ٧ قد تقوم المنشأة بشراء مخزون بشروط سداد مؤجل و في هذه الحالة تتضمن تكلفة الشراء تكلفة تمويل غير محتل عنها بطريقة واحدة تتمثل في الفرق بين سعر الشراء بشروط تنمائية عادية والسعر طبقاً للمدد 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 تكاليف غير المباشرة ثابتة والمضبوطة التي تنصلها المنشأة في سبل تشكيل المواد الخام وتحويلها إلى منتجات تامة، ونعرب تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تبقى ثابتة سبباً بعض النظم عن حجم الإنتاج مثل الإهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع ، ونعرب تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير تغيراً طردياً أو شبه طردياً مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة.

تحصيل تكاليف الإنتاج غير المباشرة

١٣- ٩ تقوم المنشأة بتحصيل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التشكيل على أساس للطاقة المعانية لوسائل الإنتاج ، ونعرب الطاقة العادية بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط على مدار فترات أو موسم عديدة في ظل الظروف العادية، مع الأخذ في الاعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها مسبقاً. ويمكن استخدام

مستوى الإنتاج الفعلي إذا ما سلوى تقريباً مع الطاقة المتاحة للإنتاج ، ولا يتم زيادة مقدار التكاليف غير المباشرة الناتجة للإنتاج المحملة على كل وحدة منتج كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود ملقة عاطلة. ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة غير المحملة على الإنتاج كمصاريف، في الفترة التي تُقفلت فيها. وتخصم قيمة التكاليف غير المباشرة الناتجة المحملة على كل وحدة منتج في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج مرتفعاً بشكل غير طبيعي حتى لا يكون المخزون مقبلاً أعلى من تكلفته، ونحتم لتكاليف غير المباشرة للمتغيرة لكل وحدة منتج على أساس الاستخدام الفعلي للطاقة الإنتاجية.

المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية

١٣-١٠ قد يتم 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 الخدمات وتكاليف التشكيل لكل منتج على حدة، فإنه يتم توزيعها بين المنتجات باستخدام أساس منطقي وثابت. وقد يكون التوزيع - مثلاً - على أساس نسبة القيمة المضافة لكل منتج إما في المرحلة الإنتاجية التي يمكن عندها فصل كل منتج على حدة أو عند تمام الإنتاج، وبضبعة أحوال فإن معظم المنتجات الفرعية تكون ذات قيمة صغيرة وفي هذه الحالة يتم تحديد قيمتها على أساس صافي القيمة المضافة لهذه المنتجات والمضافة في سعر البيع مخصوصاً منه تكلفة استكمال إنتاج هذه المنتجات الفرعية وتخصم بها تكلفة المنتج الرئيسي، ويتم عن ذلك عدم اختلاف القيمة الدفترية للمنتج الرئيسي كثيراً عن تكلفته.

التكاليف الأخرى التي تدرج ضمن المخزون

١٣-١١ يدرج لإنشاء ضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى التي يتم تحميلها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الجاهزة.

١٣-١٢ توضح الفقرة "١٢-١٤ (ب)" أنه في بعض الحالات يتم تعديل القيمة الدفترية الحاصلة بالبيع الأولية بصفة التغير في القيمة العادلة لنفوذ التغطية المتعلقة بأحطار التغطية في حالة تغطية خطر سعر الفائدة فثبت لو تغطية خطر سعر السلع الأولية المحكظ بها .

التكاليف التي لا تحمل على تكلفة المخزون

١٣-١٤ من أسئلة التكاليف التي لا تحمل على تكلفة المخزون ويتم الاعتراف بها كمصروفات هي فترة التي تخصها:

- (أ) الفاقد غير العنصري في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
- (ب) تكلفة التحرين ما لم تكن ضرورية لعملية إنتاج.
- (ج) المصاريف الإدارية الثم. لا تسهم في الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته للراعية.
- (د) تكاليف البيع.

تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية

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

تكلفة للحصولات المحصودة من الأصول البيولوجية

١٣-١٤ يتطلب قسم (٣٤) قياس المخزون الذي تحصده المنشأة من أصولها البيولوجية في تاريخ الحصاد عند الاعتراف الأولي بالقيمة المعادلة بعد خصم التكلفة التقديرية للبيع في وقت الحصاد. وتعتبر هذه القيمة هي تكلفة المخزون في تاريخ تطبيق هذا القسم.

لأساليب قياس التكلفة مثل التكلفة المعيارية وطريقه التجزئة و سعر الشراء

الحديث

١٣-١٤ قد تستخدم المنشأة لأساليب تقبل تكلفة المخزون مثل التكاليف المعيارية أو سعر التجزئة أو أحدث سعر شراء إذا كان يستخدم تلك الأساليب بسعر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية. وتصب التكاليف المعيارية على أسعار المستويات العادية لكل من المواد

والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة ومستوى استغلال الطاقة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصورة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الظروف الحالية ،
ويستخدم طريقة سعر التكلفة في قياس التكلفة عن طريق تخفيض القيمة الطبيعية للمخزون بسبة هامش ربح ملائمة .

لمس قياس التكلفة

١٢-١٦ على المنشأة قياس تكاليف المخزون للبضود المصنعة بذاتها والمنتجات والخدمات المنتجة التي يمكن فصلها ويتم ربطها بمشروعات معينة عن طريق تخصيص عناصر التكاليف الخاصة بكل منها على حدة.

١٢-١٨ على المنشأة قياس تكلفة للمخزون في الحالات الأخرى خلاف تلك الواردة بالقانون ١٦-١٧ باستخدام طريقة لورد أو لا يصرف أو لا طريقة للموسم المرجح للتكلفة ، وعلى المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التي لها نفس الطبيعة أو نفس الاستخدامات ، وبالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإن استخدام طرق مختلفة لمساب التكلفة قد يكون له ما يبرره ، وفقاً لهذا المعيار غير مسموح باستخدام طريقة الوارد لغيره بصرف لورد.

الاضمحلال المخزون

١٣-١٩ على المنشأة طبقاً للقرارات من ٢٧-٢٨ إلى ٢٧-٢٩ أن تدرس في نهاية كل فترة مالية ما إذا كان قد حدث اضمحلال في المخزون أم لا ، بمعنى أن القيمة الدفترية للمخزون لن يتم استردادها بالكامل (على سبيل المثال سبب التلف أو انتهاء الصلاحية في أسواق البيع) ، وفي حالة اضمحلال بند أو مجموعة بنود من المخزون على المنشأة طبقاً لهذه القرارات قياس المخزون بسعر البيع (بافتراض تكلفة بيع والإتمام) ، والاعتراف بخسارة اضمحلال ، وتتطلب تلك القرارات أيضاً رد اضمحلال السابق في بعض الأحيان.

للتحميل 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 وسدّد تكلفتها هذه البنود على حسابات هذه الأصول . ومن ثم يتم معالجتها لاحقاً وفقاً للمعالجة الواردة في القسم الخامس بها في هذا المعيار طبقاً لطبيعة الأصل.

الإفصاح

٢٢-١٣ على المنشأة أن تفصح عن الأتي:

- (أ) السياسات المحاسبية للمنبعة في قياس المخزون بما في ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة.
- (ب) إجمالي القيمة الدفترية للمخزون متوبة تدوينا ماسحا يتفق مع طريقة نشاط المنشأة.
- (ج) قيمة للمخزون التي تم تحميلها كمصروفات خلال الفترة.
- (د) قيمة أي تضمحلل تم على للمخزون وتم إبرلجه كمصروفات أو أي رد لأي لحملحلل في قيمة المخزون تم معالجته وفقاً للقسم ٢٧.
- (هـ) قيمة المخزون المرهون كضمان للقروض.

قسم (١٤)

الاستثمارات في شركات شقيقة

نطاق هذا القسم

١-١٤ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة في القوائم المالية المجمعة وفي القوائم المالية للشركة المستترة التي ليست شركة أم/ ذليصة بل لديها استثمار هي واحدة أو أكثر من الشركات الشقيقة. هذا وقد أوردت الفقرة ٩٢-٩٦ متطلبات المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة في القوائم المالية المبسطة.

تعريف الشركة الشقيقة

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

١٤ ٣ النفوذ المؤثر هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمسئلات المالية والتنظيمية للشركة الشقيقة ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك المسئلات مع الأخذ في الاعتبار ما يلي :

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

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

(ج) لا تمنع ملكية مستثمر لحصة كبيرة في الشركة بالضرورة أن يكون للمستثمر أثر نفوذ مؤثراً على الشركة المستثمر فيها.

القياس - اختيار المياملة المحاسبية

١٤-٥: يقوم المستثمر بالمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة باستخدام واحدة من الطرق التالية :

- (أ) نموذج لتكلفة كما هو موضح في الفقرة ١٤-٥.
- (ب) طريقة حقوق الملكية كما هي موضحة في الفقرة ١٤-٨.
- (ج) نموذج لقيمة معادلة كما هو موضح في الفقرة ١٤-٩.

نموذج التكلفة

١٤-٥ يقوم المستثمر بقياس الاستثمارات في الشركات الشقيقة - بخلاف تلك التي لها سعر محلي منشور (راجع فقرة ١٤-٧) - بالتكلفة ناقصاً جميع خسائر الاضمحلال وبقى ثم الاعتراف بها طبقاً للقيد (٢٧) "أصحو".

١٤-٦ يقوم المستثمر بالاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركة المستثمر فيها كإيراد يخص النظر عما إذا كانت هذه للتوزيعات قد تمت من الأرباح الفائضة لشركة الشقيقة قبل أو بعد توزيع الاقتناء.

١٤-٧ يقوم المستثمر بقياس الاستثمار في الشركات الشقيقة والتي لها سعر محلي منشور باستخدام نموذج لقيمة معادلة (راجع الفقرة ١٤-٩).

طريقة حقوق الملكية

١٤-٨ وفقاً لطريقة حقوق الملكية، يتم الاعتراف الأولي بالاستثمار في فوات حقوق الملكية بسعر للمعاملة (شاملاً تكاليف المعاملة) ثم يتم تمويها لاحقاً لتعكس نصيب المستثمر في أرباح أو خسائر شركة الشقيقة و الدخل الشامل الآخر لها.

(أ) التوزيعات والتسويات الأخرى على القيمة الدفترية

يتم تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار بقيمة توزيعات الأرباح المسلمة من الشركة شقيقة، كما أن التسويات على قيمة الدفترية للاستثمار قد تكون مطلوبة أيضاً على أثر التغيرات في حقوق الملكية لشركة الشقيقة والفائضة من جزء الدخل الشامل الأخرى.

(ب) حقوق التصويت المحتملة

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

(ج) الشهرة الضمنية ونسوبات القيمة المائلة

في تاريخ النشاء الاستثمر في الشركة للشقيقة، يقوم المستثمر بالمحاسبة عن أي فرق (سواء كان موجباً أو سلباً) بين تكلفة الاقتناء ونصيب المستثمر في القيمة المائلة لمصافي الأصول المحددة للشركة للشقيقة وفقاً للفقرات من ١٩-٢٢ في ١٩-٢٤، ثم يقوم المستثمر بتسوية حصته في الرباح أو خسائر الشركة الشقيقة بعد الاقتناء وذلك للمحاسبة من أي إهلاك أو استهلاك لمصافي للأصول المقتناة للإهلاك أو الاستهلاك (بما فيها الشهرة) نفحة الرياء في القيمة المائلة عن القيمة الدخيرة في تاريخ اقتناء الاستثمار.

(د) الاضمحلال

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

(هـ) المعاملات بين المستثمر والشركة الشقيقة

في حالة المحاسبة عن الاستثمار في الشركة الشقيقة باستخدام طريقة حقوق الملكية، تقوم الشركة المستثمرة باستبعاد الأرباح أو الخسائر غير المحققة للناجية عن المعاملات المتبدلة بين الشركة المستثمرة والشركة الشقيقة في حدود حصص الشركة المستثمرة في الشركة الشقيقة، هذا وقد توفر لخسائر غير المحققة الماتجة عن مثل هذه المعاملات تلياً على الاضمحلال في قيمة الأصول المعولة.

(و) تاريخ القوائم المالية للشركة الشقيقة

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

(ز) السياسات المحاسبية للشركة الشقيقة

في 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 تقديم ذلك عملياً.

(ج) تجاوز الخسائر للقيمة الاستثمار

إذا تساوى نصيب المستثمر في خسائر شركة للشقيقة مع القيمة النظرية للاستثمار أو تجاوزها ، يتوقف المستثمر عن إثبات نصيبه في الخسائر اللاحقة، وبعد تخفيض حصة المستثمر إلى صفر يتم تكوين مخصص للخسائر الإضافية (راجع للقسم (٢١) المخصصات والضرائب المحتملة) وذلك في حدود ما يجعله المستثمر من التزامات قانونية أو حكومية أو ما يتم بدونه من مبالغ تدفع عن الشركة للشقيقة. وفي حالة ظهور لمراجع القوائم المالية للشركة للشقيقة يستأنف المستثمر إعادة تسجيل حصته في الأرباح بعد أن يتحول نصيبه في هذه الأرباح تلك الخسائر التي لم يسبق الاعتراف بها.

(ط) التعرف عن طريقة حقوق الملكية

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

(١) إذا أصبحت للشركة للشقيقة، شركة تابعة أو مشروع مشترك، يقوم المستثمر بإعادة قياس حصته التي كان يمتلكها على أساس القيمة المعادلة وإثبات أية أرباح أو خسائر ناتجة في الأرباح أو الخسائر.

(٢) إذا فقد المستثمر النفوذ المؤثر على الشركة الشقيقة نتيجة لتصرف كلاً أو جزءاً في الاستثمار - يتم استبعاد الاستثمار في الشركة الشقيقة عن البيانات ويثبت في الأرباح أو الخسائر (تفرق بين مبلغ المخصصات المستلمة بالإضافة إلى القيمة تعادلة للجزء الذي تم بالتصرف فيه من الاستثمار من ناحية والقيمة الدفترية للاستثمار في الشركة الشقيقة في تاريخ هذا السيطرة من ناحية أخرى) ، وبعد ذلك يتم للمحاسبة عن الجزء الذي لم يتم للتصرف فيه من الاستثمار طبقاً للقسم (١١) "الأرباح المالية الأساسية" أو القسم (١٢) "مصدقات الأرباح المالية الأخرى" بحسب الأحوال.

(٣) إذا فقد المستثمر النفوذ المؤثر لأي أسباب أخرى بخلاف التصرف الجزئي في الاستثمار، يقوم المستثمر باخذ القيمة الدفترية للاستثمار في ذلك التاريخ كأسس تكلفة جديد ويتم للمحاسبة عن الاستثمار طبقاً للأقسام (١١) أو (١٢) بحسب الأحوال.

نموذج لقيمة العادلة

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

١٠-١٤ في ترميز نهاية الفترة المالية، يقوم المستثمر بقياس الاستثمارات في الشركات للشقيقة على أساس قيمة العادلة ويتم الاعتراف بأية تغيرات في القيمة للعدالة في الأرباح أو الخسائر باستخدام برشاد لقيمة العادلة الوارد في الفقرات من ١١-٢٧ إلى ٣٢-٣٢. هذا ويقوم المستثمر باستخدام نموذج لتكلفة لأي استثمارات في شركات شقيقة يكون من المتحذر قياس القيمة العادلة لها بشكل يعتمد عليه بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما.

عرض القوائم المالية

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

الإفصاح

- ١٢-١٤ يقوم المستثمر في شركة شقيقة بالإفصاح عن الآتي:
- (أ) النسبة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات في شركات شقيقة.
 - (ب) للقيمة التخريبية للاستثمارات في شركات شقيقة (راجع الفقرة ١٢-١٢ (د)).
 - (ج) القيمة العادلة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية ونحوها لها أسعار معلنة منشورة.
- ١٣-١٤ بالنسبة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم للمحاسبة عنها باستخدام نموذج التكلفة، يقوم المستثمر بالإفصاح عن مبلغ للتوزيعات التي تم الاعتراف بها كإيراد.
- ١٤-١٤ بالنسبة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم للمحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، يتم الإفصاح بشكل منفصل عن نصيب المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة للشقيقة وكذلك حصته في أي عوائد غير مستمرة للشركات للشقيقة.
- ١٥-١٤ بالنسبة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم للمحاسبة عنها باستخدام نموذج لقيمة العادلة، يتم عمل الإفصاح المطلوب طبقاً للفقرات من ١١-١١ إلى ١١-٤٤.

قسم (١٥)

الاستثمارات في المشروعات المشتركة

نطاق هذا القسم

١٥-١ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن لمشروعات المشتركة في القوائم المالية المجمعة وفي القوائم المالية للمستثمر الذي لا يعد شركة أم ولكن يكون لديه حصة كإلحد من أصحاب الحصص في ولحد أو أكثر من المشروعات المشتركة. وقد وضعت الفقرة ٩١-٢٦ متطلبات المحاسبة عن حصص المتكبة في لمشروع المشترك في القوائم المالية المستقلة لأصاحب 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 والتنشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة ما لأجماع من الأطراف الذي يشاركون في السيطرة (أصحاب الحصص).

١٥-٣ مشروع مشترك: هو اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بممارسة نشاط اقتصادي حاصلع لرفاية مشتركة. وتتخذ للمشروعات المشتركة شكل عمليات أو أصول أو منشآت تمنح السيطرة المشتركة.

العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة

١٥-٤: يتطلب تشغيل بعض المشروعات المشتركة استخدام الأصول والمورد الأخرى لأصحاب الحصص بدلاً من تأسيس شركة مساهمة أو شركة لشحاص لو نية مضائة أخرى أو هيكلي عالي مستقل عن أصحاب الحصص. ويستخدم كل صاحب حصة أصوله اثابنة والمخزون للمملوك له ويتحمل أيضاً مصروفاته والتزاماته ويدير نمويله الخاص والذي يمثل التزاماته الخاصه . وقد تمارس أنشطته لمشروع مشترك بواسطة موظفي صاحب الحصة . وعادة ما يبرع عقد المشاركة على أن الإيرادات الناتجة من بيع منتج مشترك أو لبة مصروفات يتم تحملها تقسم بين حاملي الحصص .

١٥-٥ يعترف كل صاحب حصة في قوائم المانية عن نصيبه في عمليات السيطرة المشتركة بما يلي:

(أ) الأصول التي يسيطر عليها والالتزامات التي يتحملها.

و(ب) نصيبه من المصروفات ونصيبه من إيرادات مبيعات السلع والخدمات عن طريق المشروع المشترك.

الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة

١٥-٦ بعض المشروعات المشتركة تستلزم سيطرة مشتركة وفي بعض الأحيان ملكية مشتركة بواسطة أصحاب الحصص لأصل واحد أو أكثر يتم تخصيصها أو شراؤها للمشروع المشترك.

١٥-٧ يعترف صاحب الحصة في قوائم المانية بنصيبه في الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة كما يلي:

(أ) نصيبه في الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة مبنية طبقاً لطبيعة تلك الأصول.

و(ب) أية التزامات تم تحملها.

و(ج) نصيبه في أية التزامات تم تحملها بالمشاركة مع أصحاب الحصص الآخرين فيما يتعلق بالمشروع المشترك.

و(د) أي إيرادات من مبيعات أو استخدام لمصنعه في مخرجات المشروع المشترك ونصيبه في أية مصروفات يتحملها من المشروع المشترك.

و(هـ) أية مصروفات يتحملها تتعلق بحصته في المشروع المشترك.

المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة

١٥-٨ المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة هي المشروع المشترك الذي يسيطر عليه شركة أموال أو شركة أشخاص أو أي كيان آخر يكون لكل مشارك فيه حصة، وتعمل المنشآت بنوع أسلوب المشرك الأخرى، فيما عدا الإسهامات المتعاقبة بين أصحاب الحصص للمنشأة لسيطرة مشتركة على الأنشطة الاقتصادية للمنشأة.

القياس - اختيار السياسة المحاسبية

١٥-٩ تتم المحاسبة عن حصص الملكية في المنشآت الخاضعة للسيطرة لمشتركة باستخدام واحدة من طريقي الآتية:

(أ) نموذج التكلفة كما هو موضح في الفقرة ١٥-١٠

(ب) طريقة حقوق الملكية كما هي موضحة في الفقرة ١٥-١٣

(ج) نموذج القيمة العادلة كما هو موضح في الفقرة ١٥-١٤

نموذج التكلفة

١٥-١٠ يقوم صاحب الحصة بقياس الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة - بخلاف تلك التي لها أسعار منشورة محددة (راجع الفقرة ١٥-١٢) - بالتكلفة ناقصاً جميع خسائر الاضمحلال التي تم الاعتراف بها وذلك طبقاً للقسمة (٢١) - اضمحلال الأصول.

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

١٥-١٦ يقوم صاحب الحصة بقياس الاستثمارات في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والتي لها سعر معنٍ منشور باستخدام نموذج قيمة العادلة (راجع الفقرة ١٥-١٤).

طريقة حقوق الملكية

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

نموذج القيمة العادلة

١٥-١٤ عند الاعتراف الأولي بالاستثمار في منشآت خاضعة للسيطرة لمشاركة، يتم قياس الاستثمار بسعر المعاملة والذي لا يتضمن تكاليف المعاملة.

١٥-١٥ في كل نهاية فترة مالية، يقوم صاحب الحصة بتقييم الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة لمشاركة بالقيمة العادلة، ويقوم بالاعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر باستخدام إرشاد للقيمة العادلة فوري في الفقرات من ١٦-٢٧ إلى ٢٩-٣١. وعندما يتغير قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه بدون تحمل تكلفه أو جهد لا داعي لهما يتم استخدام نموذج التكلفة لقياس الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة لمشاركة.

المعاملات بين صاحب الحصص والمشروع المشترك

١٦-١٥ عندما يمدح صاحب الحصص بأصل أو يمدح أصل للمشروع المشترك، فإن الاعتراف بأي جزء من الربح أو الخسارة من هذه المعاملة يجب أن يعكس جوهر طبيعة المعاملة، وعندما يتكرر الأصول مستقطبا بها لدى المشروع المشترك وهناك حالة على أن صاحب الحصص قد حول مخاطر وعواقب الملكية الجوهرية المتعلقة بها، فيعين على صاحب الحصص أن يعترف فقط بالجزء من الربح أو الخسارة الحصة ينسبة أصحاب الحصص الآخرين. وعلى صاحب الحصص أن يعترف بكامل قيمة أي حصة عندما تعطى المشاركة أو البيع دليلاً على حدوث خسائر اضمحلال القيمة.

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

إذا لم يكن للمستثمر سيطرة مشتركة

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

الإفصاح

١٩-١٥ يقوم المستثمر في المشروع المشترك بالإفصاح عن:

- السياسة المستخدمة للمحاسبة عن الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.
- للقيمة الدفترية للاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة للمشركة (راجع الفقرة ١٦-٤ ك).
- القيمة المعللة للاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة لدى يتم المحاسبة عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية والتي يوجد لها أبعاد معقدة مشبوهة.
- القيمة الإجمالية للارتباطات المتعلقة بالمشروعات المشتركة بما فيها حصصه في نسبة ارتباطات رأسمالية تم الارتباط بها مشاركة مع باقي أصحاب الحصص، فضلاً عنه نصيبه في الارتباطات للرأسمالية للمشروعات المشتركة نفسها.

- ٢٠-١٥ بالنسبة للمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تتم المحاسبة عنها طبقا لطريقة حقوق الملكية، يقوم صاحب الحصص بعمل الإفصاح المطلوب طبقا للفترة "١٤-١٤" وللخضوع بالمحاسبة عن الاستثمارات في ظل طريقة حقوق الملكية.
- ٢١-١٥ بالنسبة للمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تتم للمحاسبة عنها طبقا لنموذج القيمة العادلة، يقوم صاحب الحصص بعمل الإفصاح المطلوب طبقا للفترة من "١١-١١" إلى "١١-١٤".

قسم (١٦)

الاستثمار العقاري

نطاق هذا القسم

١-١٦ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن الاستثمارات في الأراضي والمباني التي ينطبق عليها تعريف الاستثمار العقاري الوارد في الفقرة ١٦٣-١٦٢. ويتم لمعالجة عن كل الاستثمارات عقارية كأصول ثابتة باستخدام نموذج التكلفة - الإهلاك - الاستهلاك كما ورد في القسم (١٧) "الأصول الثابتة".

تعريف الاستثمار العقاري والاعتراف الأولي به

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

٣-١٦ ملحق.

٤-١٦ بالنسبة للعقارات التي لها استخدام محتفظ يتم تدويرها إلى مستثمارات عقارية ولأصول ثابتة، إلا أنه يتم للمحاسبة عن العقار بأكمله كأصل ثابت طبقاً للقسم (١٧).

القياس عند الاعتراف الأولي

٥-١٦ يقدر الاستثمار العقاري عند الاعتراف الأولي بتكلفته، وتشمل تكلفة الاستثمار العقاري ثمن الشراء ولغة نفقات مباشرة متعلقة به والتي تشمل على سبيل المثال أتعاب السمسرة والأتعاب القانونية وضرائب نقل للملكية وغيرها من تكلفة المعاملة. وإذا تم تأجيل سداد قيمة الاستثمار العقاري فيما يتجاوز شروط الائتمن العادية، فتشمل التكلفة في القيمة الحالية لكل المدفوعات المستقبلية، ويتم تحديد تكلفة إنشاء الاستثمار العقاري بمعرفة المنشأة طبقاً للفرات من ١٧٣-١٨٠ إلى ١٧٣-١٨٤.

٦-١٦ ملحق.

القياس اللاحق للاعتراف الأولي

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

التحويلات

١٦-٨ مضاف.

١٦-٩ تتم التحويلات من وإلى الاستثمار العقاري فقط لمعتبراً من التاريخ الذي بقي فيه العفلر أو يتوقف فيه عن استيفاء تعريف الاستثمار العقاري.

الإفصاح

١٦-١٠ على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل الاستثمارات العقارية :

- (أ) وجود أية قفود على تحقق قيمة الاستثمار العقاري وقيمة هذه القفود أو وجود قفود على عملية الحصول الإيراد أو المنحصرات عن البيع.
- (ب) الالتزامات التعاقبية لشراء أو إنشاء أو تحويل أو صيانة أو تحسين الاستثمار العقارية.

(ج) نسبة رصيد الاستثمار العقاري في بداية وبهاية الفترة على أن بين بطريقة مفصلة:

(١) الإضافات مع الإفصاح المنفصل عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء نتيجة عمليات تجميع الأعمال.

(٢) للتحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.

(٣) أية تغييرات أخرى.

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

١٦-١١ مضاف.

قسم (١٧)

الأصول الثابتة

نطبق هذا القسم

١٧ ١ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن الأصول ثابتة .

١٧-٢ الأصول الثابتة هي الأصول الملموسة الثابتة :

(أ) يحتفظ بها بغرض الاستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع والخدمات أو لتأخير التغيير أو للأغراض الإدارية،

و (ب) يكون من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.

١٧ ٣ الأصول الثابتة لا تشمل:

(أ) الأصول المملوكة للمنظمة بالتنسيق للزراعة (راجع قسم رقم (٣٤))
المنظمة المتخصصة

أو (ب) حقوق التعدين واحتياطيات المعادن مثل البترول والغازات الطبيعية وما يماثلها من الموارد غير المتجددة.

الاعتراف

١٧-٤ على المنشأة أن تحقق شروط الاعتراف الواردة في الفقرة ٣-٣٧ في تحديث ما إذا كان يجب الاعتراف بأي 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 مزايا اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

و (ب) يمكن للمنشأة قياس تكلفة البند بدرجة معقولة عليها.

١٧-٥ يتم الاعتراف بقطع الغيار ومعدات الصيانة عادة كمخزون على أن تعمل كمصروفات عند الاستعمال. 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 والأدوات مرتبطاً فقط باستخدام أحد الأصول الثابتة ، فيتم اعتبارها أصولاً ثابتة.

١٧-٦ قد يتطلب الأمر استبدال بعض المكونات الرئيسية لبعض الأصول الثابتة على فترات زمنية دورية مثل (سقف المبنى). وفي هذه الحالة تقوم المنشأة بإضافة تكلفة الاستبدال إلى قيمة الدفترية للأصل بمجرد تحمل تلك التكلفة وذلك إذا كان من

المتوقع أن تحقق الأجزاء الجديدة التي تم استبدالها منافع مستقبلية إضافية للمنشأة ، ويتم اعتماد أية قيمة دفترية للأجزاء المستبدلة الفنية طبقاً للفقرات من "١٧-٢٧" إلى "١٧-٣٠".

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

١٧ ٧ قد يكون أحد شروط استمرار تشغيل أي بند من الأصول الثابتة (بإزالة على سبيل المثال) لم يتم بعمل فحوصات دورية ونسبة للكشف عن الإعتلال والعيوب بغض النظر عن استبدال أجزاء من هذا البند عن عدمه، وعند القيام بكل عملية من عمليات الصيانة الرئيسية هذه يتم إضافة تكاليف هذا الصيانة على القيمة الدفترية للأصل وذلك بشرط استبقاء شروط ومتطلبات الاعتراف . ويتم اعتماد أية قيمة دفترية متبقية من تكاليف الصيانة السابق، ويتم هذا بغض النظر عما إذا كانت تكلفة الفحص السابق قد تم تحميلها في المعاملة التي تم فيها إقتناء الأصل أو بتسليمه. وفي حالة الضرورة يمكن استخدام للتكلفة المقدرة لأي فحص مستقبلي مشابه كمؤشر لتقدير تكلفة الفحص للمدة بعد إقتناء أو إنشاء الأصل.

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

القياس عند الاعتراف

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

عناصر التكلفة

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

- (أ) سعر نمرته شاملاً الرسوم القانونية والعمولات ، ورسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المبردة بعد استيراد أي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة.
- (ب) أي تكلفة مباشرة أخرى يلتزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التي يتم تشغيلها في موقعه وهي الخرج الذي اقتنى من أجله كما حدثته الإدارة ، ويمكن أن يتضمن هذا التكاليف المرشحة بإعداد الموقع والتسليم والتجميع والتكيب وتكلفة الاختبار.

(ج) التكلفة المضافة لتلك وإزالة الأصل وإعادة تسوية المواقع للمقام عليه هذا الأصل في حالته الأصلية وذلك في حالة التزام المنشأة بذلك بما عند انتهاء الأصل أو كونه لا يستخدم الأصل لاحقاً خلال فترة معينة لأغراض لا تتعلق بإنتاج المحزون خلال تلك الفترة.

١٦-١١ لا تدخل التكاليف التالية ضمن تكلفة بند الأصول الثابتة، وعلى المنشأة مراجعتها مباشرة ضمن المصروفات عند حدوثها:

(أ) تكلفة لفتح موقع جديد

(ب) تكلفة تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكلفة الإعلانات والأنشطة الدعائية).

(ج) تكلفة القيام بنشاط في موقع جديد أو مع طبقة جديدة من العملاء (تشمل تكلفة تدريب العاملين).

(د) المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف العامة غير المباشرة.

(هـ) ملغية.

١٦-١٢ الإيرادات والمصروفات المرتبطة بعمليات التشغيل العرضي التي قد تحدث خلال فترة الإنشاء أو التطوير تند من بند الأصول الثابتة يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر كإيراد أو مصروف إذا كانت هذه العمليات تعتبر ضرورية لوضع الأصل في الموقع وفي الحالة التي يصبح عليه جاهزاً للتشغيل المخطط له.

قياس التكلفة

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

تبادل الأصول

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

(١) تتخذ صلبة التبادل للحوار التجاري.

لو (ب) يكون من الممكن قياس القيمة العادلة لكل من الأصل للمقتري والأصل المتنازل عنه بشكل يعتمد عليه، وفي هذه الحالة يتم قياس تكلفة الأصل المقتري بالقيمة النظرية للأصل المتنازل عنه .

تحديد قيمة الأصل بعد القياس الأولي

١٥-١٧ تقوم المنشأة بقياس كل بند من بنود الأصول الثابتة بعد الاعتراف الأولي بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهلاك وخسائر الأضمحلال لمجموعة، وعلى المنشأة الاعتراف بنفقات خدمة الأصل اليومية في الأرباح لو، لخسائر عن الفترة التي تتحمل فيها تلك النفقات.

الإهلاك

١٦-١٧ عندما يختلف جوهرياً نمط استهلاك المنفع الاقتصادية بين المكونات الرئيسية لبعض الأصول الثابتة، على المنشأة أن تقوم بتوزيع التكلفة الأولية للأصل على مكوناته الرئيسية وإهلاك كل مكون منفصل على عمره الإنتاجي، لما لمكونات الأخرى يتم إهلاكها على عمرها الإنتاجي كأصل منفصل مع بعض الاستثناءات - مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لمعالج النفايات - حيث أن الأرض ليس لها عمر الافتراضي محدد ولذلك فهي لا يهلك .

١٧-١٧ تحمل قيمة الإهلاك كمصروف للفترة ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المحور أن يتم تحميل قيمة الإهلاك كحراء من تكلفة أحد الأصول، ومثال ذلك: حالة إضافة إهلاك المصنع والمعدات الصناعية ضمن تكلفة المخرزون (رابع القسم (١٣) المخرزون).

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك

١٨-١٧ تحمل القيمة القابلة للإهلاك لأي أصل من الأصول ثابتة بطريقة منتظمة على عمر العمر الإنتاجي المقرر للأصل لأذيت.

١٩-١٧ قد تشير بعض العوامل - مثل التغير في كيفية استخدام الأصل و عوامل التآكل والتقدم التكنولوجية غير المتوقعة و ظهور تكنولوجيا جديدة والتغير في سعر السوق - أن القيمة التخريدية لم العمر الإنتاجي للأصل قد تغير منذ أقرب تاريخ للقوائم المالية. وعند توافر مثل تلك المؤشرات، على المنشأة مراجعة تقديراتها لسليفة فإذا اختلفت التوقعات الحالية عن التوقعات السابقة يتم تعديل القيمة التخريدية بطريقة الإهلاك لو العمر الإنتاجي حسب الأحوال.

وعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغير في القيمة للتخريجة وطريقة الإهلاك
للعمر الإنتاجي المقرر كتغيير في التقدير المحاسبي طبقاً للقوائم من "١٠-١٥"
إلى "١٠-١٨".

٢٠-١٧ يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام ، أي عندما يكون في مكانه وحالته
التي يصبح عليها حاضراً للتشغيل بالطريقة التي حدتها الإدارة ، ويتوقف إهلاك
الأصل عندما يتم استيعاده من التفتت .

ولا يتم ذلك عندما يصبح الأصل عاطلاً أو متوقفاً عن العمل قسماً إلا عندما يصبح
الأصل مهلكاً بالكامل + ومع هذا إذا كانت طريقة وحدت الإنتاج هي المستخدمة في
حساب الإهلاك فإن مصروف الإهلاك يمكن أن يصبح صفراً عندما لا يكون هناك
إنتاج غير أنه إذا كان من المتوقع أن يستمر توقف الإنتاج أو انخفاضه بشكل
جوهري بحيث لا ينتج إهلاك الأصل خلال العمر الإنتاجي المقرر له، فإنه يجب
حساب إهلاك للأصل لمقابلة للعوامل الأخرى (بخلاف عامل الاستخدام) مثل التقدم
والتقنيات.

٢١-١٧ على المنشأة أخذ جميع العوامل التالية في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي المقرر
للأصل :

- (أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة وبقدر هذا الاستخدام في ضوء طبيعة
أو المخرجات المتوقعة من الأصل.
- (ب) التآكل الفعلي للمنوقع الذي يعتمد على عوامل التشغيل مثل عدد الورديات التي
يستخدم فيها الأصل ويراجع المنشأة للإصلاح والصيانة والمحافظة على الأصل
وصيافته خلال فترة عدم استخدامه في الإنتاج.
- (ج) التقدم التقني فتتغير عن تغير أو تحسن الإنتاج أو تغير في الطلب على المنتج
أو الخدمة الناتجة عن استخدام الأصل.
- (د) القيود القانونية أو ما هي حكمها لمعرضة على استخدام الأصل.

طريقة الإهلاك

٢٢-١٧ على المنشأة أن تختار طريقة الإهلاك التي تعكس التمثيل المتوقع أن تستفيد به
المنشأة من المذقع الاقتصادية للأصل، وتشمل طرق الإهلاك التي يمكن استخدامها:

- طريقة القسط للثابت
 - طريقة القسط المستقيم
 - طريقة تعتمد على استخدام الأصل مثل طريقة عدد الوحدات المنقحة
- ٢٣-١٧ إذا توافر مؤشر على حدوث اختلاف جوهري منذ آخر تاريخ نهاية لفترة مالية في النمط الذي كانت تتوقعه المنشأة في استخدام المنفعة المستقبلية للأصل ، فعلى المنشأة أن تقوم بإرجاع طريقة الإهلاك الحالية المستخدمة فإذا اختلفت التوقعات الحالية عما كان متوقعاً يتم تعديل طريقة الإهلاك لتعكس النمط الجديد لاستخدام المنفعة المستقبلية للأصل .
- و على المنشأة أن تقوم بالحاسبة عن هذه التغيرات كتغيير في التقديرات المحاسبية طبقاً للقرارات من "١٠-١٥" إلى "١٠-٦٨".

الاضمحلال في قيمة الأصول

الاعتراف وقياس الاضمحلال في قيمة الأصول

٢٤-١٧ على المنشأة تطبيق القسم رقم (٢٧) اضمحلال الأصول في تاريخ نهاية كل فترة مالية، لتحديد ما إذا كان قد حدث اضمحلال في عقد أو مجموعة من بنود الأصول الثابتة. ويشرح القسم (٢٧) كيفية وتوقيت قيام المنشأة بمراجعة القيمة التقديرية لأصولها ، وكذلك تحديد أي من القيمة الاستردادية للأصل خلال عمره الإنتاجي ، وتوقيت حساب الحسارة الناتجة عن الاضمحلال ، وتوقيت حساب رد الحسارة الناتجة عن الاضمحلال في قيمة الأصل.

التعويض عن الاضمحلال في قيمة الأصول

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

الأصول الثابتة المحتفظ بها بغرض البيع

٢٦ ١٧ نص الفقرة ٢٧ ٩ (و) على أنه في حالة تخطيط المنشأة للتخلص من الأصل قبل تاريخ استبعاده للسابق توقعه ، يعتبر ذلك مؤشراً على الاضمحلال مما يؤدي إلى ضرورة حساب القيمة الاستردادية للأصل لغرض تحديد ما إذا كان قد حدث اضمحلال في قيمته أم لا.

الاستبعاد من الدفاتر

٢٧-٢٨ يتم استبعاد القيمة الدفترية لبد من بنود الأصول للفترة من الدفاتر:

(أ) عند التخلص منه.

أو (ب) في حالة عدم توقع الحصول على أية منافع اقتصادية مستقبلية منه سواء من الاستخدام أو البيع.

٢٨-٢٩ على المنشأة أن تعترف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن استخدام الأصل من الدفاتر في الأرباح أو الخسائر عند استبعاد الأصل (ما لم يتطلب قسم رقم (٢٠) تحوير التأخير، غير ذلك، في حالة البيع وإعادة التأجير) حيث لا يتم تصنيف هذه الأرباح كإيرادات.

٢٩-٣٠ في تحديد تاريخ استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة، على المنشأة تطبيق شروط القسم (٢٣) للإيراد في الاعتراف بالإيراد عن البضاعة قبالة. ويطبق القسم (٢٠) بالنسبة لاستبعاد الأصل عن طريق البيع وإعادة التأجير.

٣٠-٣١ على المنشأة تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة على أساس الفرق بين صافي عائد الاستبعاد إن وجد والقيمة الدفترية للبد.

الإفصاح

٣١-٣٢ على المنشأة أن يفصح عما يلي لكل مجموعة من مجموعات "الأصول الثابتة وطبقا للفترة ٤-١١ (أ) :

(أ) أساس القياس المستخدم لتحديد إجمالي القيمة الدفترية.

(ب) طرق الإهلاك المستخدمة.

(ج) الأصغر الإنتاجية لفترة أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

(د) إجمالي القيمة الدفترية وجميع الإهلاك وجميع للخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل في بداية ونهاية الفترة.

(هـ) بيان يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة يظهر فيه ما يتى بصورة منفصلة:

(١) الإضافات

(٢) الاستبعادات

(٣) الأصول المكتتة نتيجة تجميع الأصول

- (٤) علماء.
- (٥) الخسارة المباشرة عن احتساحات القيمة لو ردها في الأربع لو
الحصن طبيباً للفم (٢٧)
- (٦) الإهلاك
- (٧) أية تغييرات أخرى
- و غير مكتوب عرض هذا لبيان عن الفترات السابقة في أرقام للمقارنة.
- ١٧-٣٢ على المنشأة أن تتصفح أيضاً عما يلي :
- (أ) مدى وجود أية فيود على ملكية الأصول التابعة وقيمة هذه الفيود وكذا
الانقضاء عن الأصول التابعة المرجوة كضمان لأي التزامات.
- (ب) قيمة الارتباطات المتعاقبة لاقتناء الأصول الثانية.

قسم (١٨)

الأصول غير الملموسة فيما عدا الشهرة

نطاق هذا القسم

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

٢-١٨ الأصل غير الملموس هو أصل محدد ذا طبيعة غير نقدية وليس له وجود مادي. ويمكن تحديد مثل هذا الأصل عندما:

- (أ) يكون قابلاً للفصل ، أي يمكن فصله أو عزله عن المنشأة لو بيعه لو التنازل عنه أو منح ترخيص لاستخدامه أو تأجيره أو تملكه سواء بشكل منفرد أو مع عقد أو أصل أو التزام ذاتي.
- أو (ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو غير هـ من الحقوق القانونية بغض النظر عن مدى إمكانية التنازل عن هذه الحقوق أو فصلها عن المنشأة أو عن أي حقوق أو التزامات أخرى.

٣-١٨ الأصول غير الملموسة لا تشمل:

(أ) الأصول المالية

أو (ب) حقوق التمدن واحتياطات الشرط المحددة مثل القبول وقفاز الطبعي والموارد غير المضمدة المتنبهة.

الاعتراف

العبء العام للاعتراف بالأصول غير الملموسة

- ١-١٨: على المنشأة تطبيق شروط الاعتراف الواردة بالصفحة ٢٧-٢٨ في تحديد ما إذا كان سيتم الاعتراف بالأصل غير الملموس عن عدمه . لذلك تعترف المنشأة بالأصل غير الملموس كإصل عند توافر الشروط التالية مجتمعة:
- (أ) كان من المتوقع أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلى الأصل.

(ب) كن عن الممكن هل تكلفه أو قيمة الأصل بدرجة يعتمد عليها.

(ج) ألا يكون الأصل نتج عن نفقات تم إنفاقها داخلياً على بنت غير ملموس.

١٨-٥ على فمناه تدبير لمعامل تدفق المدفع الاقتصادية المستقبلية باستعداد لفرضيات منطقية معقولة وموثقة بحيث تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية لدى سوف تسود خلال العمر الافتراضي للأصل.

١٨-٦ تقرر المسألة بدرجة الثقة في تنفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة باستخدام الأصل على أساس الأدلة التي كانت متاحة وقت الاعتراف الأولي مع ترجيح الأدلة الخارجية.

١٨-٧ تحقير الأصول غير الملموسة لمقتناء كل على حده مستوفيه لشروط لتوقيع اللازمة للاعتراف بتلك الأصول والورد بالفقرة ١٨-٦(أ).

الاقتناء كجزء من تجميع الاعمال

١٨-٨ في حالة إقتناء أي أصل غير ملموس ضمن تجميع الاعمال فمن الطبيعي أن يتم الاعتراف به كأصل نظراً لأن لقيمة المائلة له يمكن فينسها بترجحه يعتمد عليها بدرجة كافية . ومع هذا لا يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة المقتناة ضمن تجميع الاعمال عندما تكون ماثلة عن حقوق تعاقبية أو قانونية . إلا أنه لا يمكن قولن هيئتها المعادلة 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 لنص الأصول أو لأصول متساوية ومن ثم تصبح عملية تقدير القيمة المعادلة معتمدة على متغيرات غير قابلة للقياس.

القياس الأولي

١٨-٩ على فمسأه قياس الأصل غير الملموس أولاً بالتكلفة.

الاقتناء المنفرد

١٨-١٠ تتضمن تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم إقتنائه منفرداً :

- (أ) سعر شراؤه بما في ذلك الرسوم الحركية وخصرائب المشتريات غير المستردة بعد استئزال أي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة.
- (ب) أية تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام في العرض الذي أُنهي من أجله.

الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال

١٨-١١ في حالة إقتناء أى أصل غير ملموس ضمن تجميع الأعمال فإن تكلفة هذا الأصل هي قيمته للمادة في تاريخ الإقتناء.

الاقتناء عن طريق منحة حكومية

١٨-١٢ إذا تم إقتناء الأصل غير الملموس عن طريق منحة حكومية فإن تكلفة هذا الأصل هي قيمته للمادة في تاريخ الحصول على المنحة أو عند استحقاقها طبقاً للقسم (١٤) "المنح للحكومة"، ويتبع احتساباً كبديل آخر لتبذل قيمة للمنحة والأصل بقيمة رمزية

تبادل الأصول

١٨ ١٣ قد يتم إقتناء أصل غير ملموس عن طريق التبادل إما مغزى لأصل أو أصول غير نقدية أو مقابل مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية وتقدير التبادل كالتكلفة هذا الأصل غير الملموس بقيمته للمادة ما لم:

(أ) تنفذ معاملة التبادل للجوهر المتحرر،

أو (ب) تكون للقيمة للمادة غير قليلة للقياس لموضوعي سواء بالنسبة للأصل المقننى أو للأصل المتنازل عنه، ففي هذه الحالة يتم قياس تكلفة الأصل المقننى بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

الأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً

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

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

(أ) العلامات والشعارات وحقوق الأصدور وقائمة العملاء والبنود المماثلة في الجوهر والمتولدة داخلياً،

(ب) تكاليف بدء النشاط والتي تشمل تكاليف تأسيس مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم التي يتم إنفاقها عند تأسيس كيان قانونى جديد + النفقات التي يتم إنفاقها لافتتاح نشاط جديد لم يبدأ عمليات جديدة أو لطرح منتجات جديدة والتي تعترف بالتكاليف المبذولة على بدء النشاط.

(ج) أنشطة التدريب.

(د) أنشطة الإعلان والترويج.

(هـ) نقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها.

(و) الشهرة المتولدة دخلياً.

١٦-١٨ لا تمنع الفقرة ١٨-١٥ الاعتراف بالمبالغ المدفوعة مقدماً باعتبارها لأصلاً عندما يكون لسداد قد تم مقدماً قبل تسليم للبضاعة أو أداء لخدمات.

للمصروفات السابقة لا يعترف بها كأصول

١٧-١٨ إذا ما تم خلال فترة مالية سابقة الاعتراف الأولي بأنفق على بث غير ملموس كمصروف فإن تلك الإنفاق لا تحول الاعتراف به في تاريخ لاحق كجزء من تكلفة لأصل.

القياس بعد الاعتراف

١٨-١٨ على المنشأة قياس الأصول غير الملموسة بالتكلفة مخصوماً منها مجمع استهلاكها ومجمع خسائر لضمحلها. ويوضح هذا القسم متطلبات الاستهلاك ويوضح القسم (١٧) "مضمار الأصول" متطلبات الاعتراف بضمائر الاضمحلال.

الاستهلاك على مدار العمر الإنتاجي

١٨-١٩ لأغراض هذا المعيار تعتبر كل الأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجي محدد. ولا يجب أن يحدد العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة الدائم عن حقوق قانونية أو تعاقبية الفترة للعقدية أو القانونية ولكن يمكن أن تكون أقل طبقاً للفترة المتوقعة لاستخدام الأصل. أما إذا كانت الحقوق التعاقدية أو القانونية تنطوي على شرط يسمح بالتجديد فإن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس سوف يشمل أيضاً فترة (فترات) التجديد فقط عندما يكون هناك دليل يؤكد أن المنشأة سوف تقوم بالتجديد بدون تكلفة جوهرية.

٢٠-١٨ إذا لم يتمكن المنشأة من تقدير العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس بدرجة يعتقد عليها فيقرر أن العمر الإنتاجي لهذا الأصل هو ١٠ سنوات.

فترة وطريقة الاستهلاك

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

١٨-٢٦ يبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل غير الملموس متاحاً للاستخدام أى عندما يكون فى مكانه وحاقته التى تسمح باستخدامه بالطريقة التى حددتها الإدارة. ويوقف الاستهلاك عندما يتم استهلاك الأصل. وعلى المنشأة أن تختار طريقة الاستهلاك التى تعكس النمط الذى تستهلك به المنشأة للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل . إذا لم تستطع المنشأة تحديد النمط الذى تستهلك به الأصل بدرجة يعتمد عليها ، فتقوم المنشأة باستخدام طريقة القسط الثابت.

القيمة المتبقية

١٨-٢٧ يفترض أن قيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوى صفراً إلا فى حالة:

(أ) تمهد طرف ثالث بشراء الأصل فى نهاية عمره الإنتاجى.

أو (ب) توليد سوق نشطة للأصل و :

(١) يمكن تحديد القيمة المتبقية بالاسترشاد بتلك السوق النشطة.

و (٢) من المحتمل أن توجد مثل تلك السوق النشطة فى نهاية العمر

الإنتاجى للأصل.

إعادة النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته

١٨-٢٨ نظراً لوجود عوامل مثل التعبير فى طريقة استخدام الأصل غير الملموس وفقدان

التكنولوجى والتغير فى أسعار السوق ، فإن هذه العوامل يمكن أن تكون مؤشراً

على أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس أو عدة الاستكاد المتوقعة من الأصل

قد تغيرت منذ أقرب تاريخ نهاية فترة مالية ، فإذا كانت مثل تلك المؤشرات

موجودة ، يكون على المنشأة مراجعة تقديراتها لمبلغ فإذا كانت تتوقعات الحالية

تختلف عن توقعاتها السابقة فتم تعديل قيمة المتبقية للمقدرة وطريقة الاستهلاك أو

العمر الإنتاجى المقدر. ويتم المحاسبة عن التعبير فى طريقة الاستهلاك والقيمة

المتبقية المقدرة والعمر الإنتاجى باعتبارها تغييراً فى التقديرات المحاسبية طبقاً

للقنوات من "١٥-١٠" إلى "١٨-٦٠" .

استرداد القيمة الدفترية - خصائر الاضمحلال

١٨-٢٩ لتحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس قد اضمحل، تطبق المنشأة القسم (٢٧) الذى

يوضح متى وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر فى القيمة الدفترية لتلك الأصول

وكيف تعدد القيمة القابلة للاسترداد وحتى تقوم بالاعتراف بالمسارة الناتجة عن

الاضمحلال القيمة أو ردها.

توقف استغلال الأصل أو التصرف فيه

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

(أ) يتم للتصرف فيه،

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

الإفصاح

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

(أ) الأصول الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة،

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة،

(ج) إجمالي قيمته الدفترية ومجموع الاستهلاك (ومجموع الاضمحلال) في كل من بداية الفترة ونهايتها،

(د) لبنند أو للبيود للتي أخرج ضعنها استهلاك الأصول غير ملموسة في قائمة الأرباح أو الخسائر،

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

(١) الإضافات،

(٢) الاستبعادات،

(٣) الاكتفاء نتيجة تجميع الأعمال،

(٤) الاستهلاك،

(٥) خسائر الاضمحلال،

(٦) التغييرات الأخرى.

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

٢٨-١٨ على المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلي :

(أ) وصف للأصل غير ملموس وقيمه الدفترية وفترة الاستهلاك المتبقية له بصورة مفردة عندما يكون للأصل أهمية نسبية للقوائم المالية للمنشأة.

(ب) الدفعة للأصول غير الملموسة المقيدة عن طريق منح حكومة والمعترف

بها أولاً بالقيمة العادلة (راجع الفقرة ١٨-١٢) تفصح المنشأة عن:

(١) قيمة العادلة للمعترف بها أولاً لهذه الأصول،

و (٢) قيمة الدفترية لهذه الأصول.

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

وكذا دفعة الدفترية للأصول غير الملموسة قدر حصة كضمان للإلتزامات.

(د) قيمة الارتباطات التعاقبية المترتبة على انتهاء الأصول غير الملموسة.

١٨-٢٩ على المنشأة أن تفصح عن اجمالي المبالغ التي تم تخفيضها على البحوث والتطوير

والتي تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة والتي لم يتم رسمتها ضمن تكلفة

أصل آخر ينطبق عليه شروط الاعتراف الواردة في هذا المعيار.

قسم (١٩)

تجميع الأعمال والشهرة

نطلق هذا القسم

١٩-١ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن تجميع الأعمال ، ويوفر إرشادات عن تحديد المنشأة للمقتبذة وقياس تكلفة عملية تجميع الأعمال وتوزيع تكلفة التجميع على الأصول، لمقتبذة الالتزامات والالتزامات لمقتبذة التي تم تحملها. كما يعرض المحاسبة عن الشهرة القائمة في تاريخ تجميع الأعمال والمحاسبة عنها فيما بعد ذلك.

١٩-٢ يشرح هذا القسم لمحاسبة عن جميع عمليات تجميع الأعمال فيما عدا:

(أ) تجميع الأعمال الذي يتضمن منشآت أو شركات تخضع لسيطرة واحدة. وتسمى السيطرة الواحدة خضوع المنشآت أو الأعمال التي يتم تجميعها إلى سيطرة نفس الطرف قبل وبعد عملية التجميع ولن لا تكون هذه السيطرة مؤقتة.

(ب) تكوين مشروع مشترك.

(ج) قتنااء مجمعة من الأصول لا تمثل نشاط أعمال.

تعريف عملية تجميع الأعمال

١٩-٣ تجميع الأعمال هو تجميع منشآت أو فشة أعمال منفصلة لتكوين منشأة واحدة معدة للفوائيم المالية. وينتج عن معظم عمليات التجميع حصول منشأة واحدة هي فمتقاة للمقتبذة على سيطرة على نشاط أعمال أو أكثر (المنشأة المقتبذة): ويكون تاريخ الاقتناء هو التاريخ الذي تتحقق فيه للمنشأة المقتبذة سيطرة فعلية على المنشأة المقتبذة.

١٩-٤: يمكن أن يتم تجميع الأعمال بطرق متنوعة تصنف لمقتضيات قانونية أو ضريبية أو غيرها من الأسباب ، وقد يكون ذلك عن طريق قيام منشأة بشرء حقوق ملكية منشأة أخرى ، أو شراء صفافي أصول منشأة أخرى. أو عن طريق أن تتحمل التزامات منشأة أخرى، أو بشرء جزء من صفافي أصول منشأة أخرى تمثل في مجموعها نشاط أعمال أو أكثر.

١٩-٥ يجوز إتمام عملية تجميع الأعمال إما بضائر أهداف حقوق ملكية أو تحويل نقدية وم في حكمها أو أصول أخرى أو بخلوط منها، وقد يتم عملية تجميع الأعمال بين مساهمي المنشآت محل التجميع وبعضهم للعض أو بين عتشاء ومساهمي منشأة

أخرى ، وقد تتضمن عملية تجميع الأعمال إنشاء مشأة جديدة تسطر على المنشآت محل التجميع أو على هائل الأصول المحولة أو إعادة هيكلة منشأة أو أكثر من المنشآت محل التجميع .

طريقة المحاسبية

١٩-٦ ثم للمحاسبة عن جميع عمليات تجميع الأعمال بتطبيق طريقة شراء.

١٩-٧ يتضمن تطبيق طريقة شراء الخطوات التالية :

(أ) تحديد المنشأة المقتنية

(ب) قياس تكلفة تجميع الأعمال.

(ج) توزيع تكلفة التجميع في تاريخ الاقتناء على الأصول المقتناة والقرارات والقرارات 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 تحملها.

١٩-٩ السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة أو أنشطة أعمال للحصول على منافع عن أنشطتها. وبشرح القسم (٩) لقوائم المالية المجمعة والمستقلة مفهوم سيطرة منشأة على منشأة أخرى.

١٩-١٠ على الرغم من صعوبة تحديد المنشأة المقتنية في بعض الأحيان إلا أن هناك عدة 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 المقضمة 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 هي 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 بغير تكلفة تجميع الأعمال على أنها مشروع:

(أ) للقيم للعامة - هي تاريخ للتبادل - للأصول المعطاة ، والالتزامات والقرارات المحتملة ، وأدوات حقوق الملكية المصدرة من المنشأة المقتنية مقابل السيطرة على المنشأة المكتتاة ، مضافاً إليها

(ب) أية تكاليف متعلقة مباشرة بعملية تجميع الأعمال .

تسويات تكلفة تجميع الأعمال بالأحداث المحتملة المستقبلية

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

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

توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات المكتتاة والالتزامات المحتملة المتوقعة

١٩-١٤ على المنشأة المقتنية - في تاريخ الاقتناء - توزيع تكلفة تجميع الأعمال بالاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المكتتاة وكذلك الالتزامات المحتملة التي تفي بمتطلبات الاعتراف الواردة في فقرة ١٩-٢٠ وذلك بالقيم العادلة في هذا التاريخ ، ويتم المحاسبة عن أي فرق بين تكلفة تجميع الأعمال وحصة المنشأة المقتنية في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة والالتزامات المحتملة التي تم الاعتراف بها طبقاً لتفقرات من "١٩-٢٢" في "١٩-٢٤" (كنسيرة لمعا بسمي) "نسيرة سلبية" .

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

- (أ) في حالة أي أصل بخلاف الأصل غير المضمون : إذا كان من المحتمل تحقق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بذلك الأصل إلى المنشأة المستقبلية وكان من الممكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل مخرجة بعتمد عليها،
- (ب) في حالة أي التزام بخلاف الالتزام للمحتمل : إذا كان من المحتمل أن يتخلى عن دفع للموارد يمثل مدافع اقتصادية لتسوية الالتزام وكان من الممكن قياس القيمة العادلة لهذا الالتزام بدرجة بعتمد عليها.
- (ج) في حالة الأصل غير المضمون أو الالتزام للمحتمل : إذا أمكن قياس قيمته العادلة بدرجة بعتمد عليها.

١٦-١٩ تتضمن قائمة لأرباح أو خسائر المنشأة المستقبلية لأرباح أو خسائر المنشأة المستقبلية بعد تاريخ الاقتناء وذلك بإبراج عناصر دخل ومصروفات المنشأة المستقبلية بناء على تكلفة تصنيع الأعمال بالصفة للمنشأة المستقبلية. على سبيل المثال يدرج مصروف الإهلاك بعد تاريخ الاقتناء ضمن قائمة لأرباح أو خسائر المنشأة المستقبلية والذي يرتبط بالأصول القابلة للإهلاك الخاصة بالمنشأة المستقبلية محسوباً على القيم العادلة لهذه الأصول القابلة للإهلاك في تاريخ الاقتناء أي للتكلفة بالنسبة للمنشأة المستقبلية.

١٧-١٩ يبدأ تطبيق طريقة الخبراء في تاريخ الاقتناء وهو التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة المستقبلية فعلياً بالسيطرة على المنشأة المستقبلية. وبطراً لأن السيطرة هي فترة 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 المستقبلية على هذه السيطرة. ويؤخذ في الاعتبار كلفة الحفاظ والظروف المحيطة بعملية تجميع الأعمال عند تقدير توقيت حصول المنشأة المستقبلية على هذه السيطرة.

١٨-١٩ طبقاً للفقرة ١٩-١٦ لا تعترف المنشأة المستقبلية بشكل منفصل بالأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستقبلية وكذلك التزاماتها المحتملة إلا إذا كانت موجودة فقط في تاريخ الاقتناء وكانت تفي بالشروط الواردة في فقرة ١٩-١٥ وبناء على ذلك:

- (أ) لا تعترف المنشأة المستقبلية بالالتزامات الناشئة عن إنهاء أو خفض أنشطة المنشأة المستقبلية كجزء من توزيع تكلفة تصنيع الأعمال إلا عندما يكون لدى المنشأة المستقبلية في تاريخ الاقتناء قترن قائم بإعادة الهيكلة معترف به طفاً للقسم (٢١) المخصصات والظروف المعقدة.

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

١٩-١٩ إذا لم يتم الانتهاء من المحاسبة الأولية لمعدلية تصحيح الأعمال بنهاية الفترة التي تم فيها تصحيح الأعمال، تقوم المنشأة المقتنية بالمحاسبة عن جميع الأعمال باستخدام قيم مؤقتة للمنحصر التي لم يتم الانتهاء من المحاسبة عنها، وتقوم المنشأة المقتنية خلال ١٢ شهر من تاريخ الإقضاء بالاعتراف بقيمة تسويات لهذه القيمة المؤقتة بأثر رجعي كنتيجة لاستكمال المحاسبة الأولية، وبغناء عليه تحسب القيمة المؤقتة 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 الإقضاء، وذلك لإثبات أثر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها. ولا يتم الاعتراف بالتعديلات على المحاسبة الأولية لتجميع الأعمال التي تحدث بعد ١٢ شهراً من تاريخ الإقضاء إلا إذا كانت لتصحيح خطأ وفقاً للقسم (١٠) "سياسات وتقديرات والإخطاء المحاسبية".

الالتزامات المحتملة

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

(أ) يكون هناك تأثير مادي على القيمة المعترف بها كتشهيرة أو قطعة مملوكة يتم المحاسبة عنها طبقاً للفقرة "١٩-٢٤".

و (ب) تقوم المنشأة المقتنية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بذلك الالتزام كمحتمل طبقاً للمتطلبات للقسم (٢١).

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

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

لـ (ب) القيمة المعترف بها أولاً ناقصاً منها المدفع التي تم الاعتراف بها كإيراد طبقاً للقسم (٢٣) لللائحة.

الشهرة

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

(أ) الاعتراف بالشهرة المكتسبة عن جميع الأعمال كأصل.

(ب) لقياس الأولى لتلك الشهرة بالتكلفة والتي تمثل الزيادة في تكلفة جميع الأعمال عن نصيب المنشأة المعقّبة في صافي القيمة للمصلحة للأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المحددة والمعترف بها طبقاً للفقرة ١٩-١٤.

٢٢-٢٣ بعد الاعتراف الأولى تقوم المنشأة المعقّبة بقياس الشهرة المكتسبة عن عملية تجميع الأعمال بالتكلفة ناقصاً منها مجمع الاستهلاك ومجمع الخسائر الناشئة عن استهلاك القيمة:

(أ) على المنشأة إنتاج الأصول الواردة في الفقرات من '١٨-١٩' إلى '١٨-٢٤' لاستهلاك الشهرة. وإذا لم يتمكن المنشأة من تقدير العمر الإنتاجي المتوقع للشهرة بدرجة يمتد عليها فإنه يفترض أن يكون العمر المتوقع لهذه الشهرة هو عشرة سنوات.

(ب) على المنشأة بتابع القسم (٢٧) استهلاك الأصول في الاعتراف بالاستهلاك في الشهرة وقياس قيمتها.

زيادة حصة المنشأة المعقّبة في القيمة العادلة للأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المحددة للمنشأة المعقّبة عن التكلفة

١٩-٢٤ إذا كانت حصة المنشأة المعقّبة في صافي قيمة العائدة للأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المحددة والمعترف بها طبقاً للفقرة ١٩-٢٤ تزيد عن تكلفة جميع الأعمال (يطلق عليها في بعض الأحيان "الشهرة المسالمة") عندئذ تقوم المنشأة المعقّبة بما يلي:

(أ) إعادة تقدير وتصحيح وقياس الأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المحددة للمنشأة المعقّبة وإعادة قياس تكلفة الاقتناء.

(ب) الاعتراف على الفور في الأرباح أو الخسائر بأية زيادة متبقية بعد إعادة تقدير القياس.

الإفصاح

تجميع الأعمال الذي يتم خلال الفترة

٢٥-١٩ نفوذ المنشأة المقتنية بالإفصاح عن المعلومات التالية بالنسبة لكل عملية تجميع أعمال

تمت لقاء الفترة:

- (أ) أسماء وبيانات المنشآت والمنشآت لأعمال محل تجميع.
- (ب) تاريخ الاقتناء.
- (ج) نسبة تصويت أدوات حقوق الملكية المقتناة.
- (د) تكلفة الاقتناء وبيان عناصر هذه التكلفة (مثل قسمة 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 أمة زيادة تم الاعتراف بها في الأرباح لو للخسائر طبقاً للفقرة "١٩-٢٤" والسند الذي أدرجت به هذه الزيادة في الأرباح أو الخسائر.

بالنسبة لكافة عمليات تجميع الأعمال

٢٦-١٩ نفوذ المنشأة المقتنية بالإفصاح عن نسوية القيمة الدفترية للشهرة هي بداية ونهاية

الفترة مع بيان ما يلي بشكل منفصل :

- (أ) التغيرات الدائنة عن عمليات تجميع الأعمال الجديدة.
 - (ب) خسائر الانسحاب.
 - (ج) التخلص من أعمال كل قد سبق اقتنتها.
 - (د) أمة تغيرات أخرى.
- و غير مطلوب عرض هذه النسوية عن الفترات السابقة في أرقام المقارنة.

قسم (٢٠)

عقود التأجير

نطاق هذا القسم

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

٢٠-٢ يلتزم بما ورد في هذا القسم كل من كان طرفاً في عقد التأجير التمويلي للمسط، في المسط المعد لذلك بالجبهة الإدارية المختصة (مصلحة لشركات) وكانت شروط العقد تعطي للمستأجر الحق في شراء المال المؤجر في التاريخ وبالمبلغ المحدد في العقد وكانت مدة العقد تمثل ٧٥% على الأقل من العمر الإنتاجي الأصلي للمال المؤجر لو كانت القيمة الحالية لإجمالي القيمة المتبقية عند إنشاء العقد تمثل ٩٠% على الأقل من قيمة المال المؤجر .

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

- (أ) اتفاقيات التأجير الخاصة بالكشف عن لو تستخدم الموارد الطبيعية مثل للترول والغاز والمعادن والمعادن وحقوق التعدين الأخرى.
- (ب) الاتفاقيات التي يلتزم فيها المستأجر بشراء المال المؤجر في نهاية مدة التأجير (و الذي يعتبر نوعاً موحداً بالتقسيم)
- (ج) عقود التأجير التي لا تتعلق بعمل لأرم لمباشرة نشاط تجاري خدمي أو سلعى للمستأجر .

٢٠-٤ ملغاة.

المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمؤجر

٢٠-٥ يدرج المال للمؤجر كأصول ثابتة مزجرة بفئات كمؤجر بالنكلفة التقريبية لأقسائمه ويتم لبراء الإهلاكات على تلك الأصول وفقاً لعمرها الإنتاجي المقدر حسبما جرى عليه العمل عادة وفقاً للعرف وطبيعة المال الذي يجري إهلاكه.

٢٠-٦ تسجل إيرادات عقود التأجير التمويلي على أساس معدل العائد السنوي من عقد الإيجار مضافاً إليه مبلغاً يعادل قسط الإهلاك الدوري ويجب الفرق بالزيادة أو النقص حسب الأحوال بين الإيراد المئتمت بهذه الطريقة والقيمة الإيجارية

المستحقة عن نفس الفترة المحاسبية في حساب مستقل منسب أو دلتل يتم تسوية رصيده مع صافي القيمة التفرية للمال المؤجر عند انتهاء العقد .

٢٠-٧ يتم تحميل قائمة الدخل للمؤجر بتكلفة للصيانة والتأمين وكافة المصاريفات اللازمة للحفاظ على الأصل إلا إذا تم التعاقد على أن يتمثلها المستأجر .

٢٠-٨ إذا شك المؤجر في تحصيل دفعات الإيجار ينبغي عليه تكوين الخصمصات اللازمة لمعالجة الديون المشكوك في تحصيلها .

التأجير من قبل المصنعين أو الموزعين

٢٠-٩ إذا كان المؤجر هو المصنع أو الموزع للمال المؤجر : يدرج أرباح أو خسائر المنتج في حساب النتيجة عن فترة للمصنعين أو الموزعين وفقاً للسياسة المتبعة عادة في البيع لتغير .

الإفصاح في القوائم المالية للمؤجر

٢٠-١٠ في نهاية كل فترة مالية يجب الإفصاح في القوائم المالية للمؤجر عما يلي :

(أ) للمعاملات المحاسبية المتبعة للتعرف على إيرادات التأجير .

(ب) سياسات الإهلاك المتبعة للعلاقة بالأصول المؤجرة ونسبة الإهلاك المطلقة .

(ج) بيان بتكلفة الأصول المؤجرة والحركة عليها ومجمع إهلاكها والحركة عليه وأرصنتها في نهاية الفترة .

(د) الأرباح أو الخسائر الناجمة عن عمليات انتقال ملكية الأصول للمؤجرة إلى المستأجرين خلال الفترة المالية .

(هـ) أية مبالغ محيية أو دافئة تنتج تطبيقاً للفترة "٢٠-٦" من هذا القسم .

للمعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمستأجر

٢٠-١١ تدرج قيمة الإيجارية المستحقة عن عقود التأجير قتمويل كمتروك لسر قائمة الأرباح أو الخسائر الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية .

٢٠-١٢ يدرج ما يتكده المستأجر من مصروف صيانة وإصلاح الأموال المؤجرة - مما يتفق مع الأعراف قنى أعنت لها - وفقاً للتعليقات قنى يسلمها إليه المؤجر يستأن الأساس الفنية الواجب مراعاتها سواء كانت مقرر - بواسطة أو بواسطة المورد أو المقاول - يذمة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية .

٢٠-١٣ إذا قام مستأجر في نهاية العقد باستخدام حق شراء أصل المستأجر بنيت هذا المال كأصل ثالث بالقيمة المدفوعة لممارسة حق شراء المال والمتفق عليها طبقاً للعقد

ويتم إعلانه على مدار العمر الإنتاجي المتبقي للمختر له وفقاً للطرق والمعدلات التي يسميها المستأجر للأصول المعاملة.

الإفصاح في القوائم المالية للمستأجر

٢٠-١٤ يجب أن يتم الإفصاح في القوائم المالية للمستأجر عما يلي :

(أ) بنابر الأصول للمستأجرة على أن يتضمن ما يلي :

(١) إجمالي القيمة التعاقبية لكل أصل مع تحليلها إلى إجمالي القيمة الإيجابية ويتم لشراء .

(٢) العمر الإنتاجي للأصول المستأجرة.

(٣) القيمة الإيجابية للمنوبة.

(ب) تفاصيل مصاريف صيانة والإصلاح الأموال المؤجرة .

(ج) يجب تحليل التكاليف الاستأجر التمويلي حسب تواريخ استحقاقها بحيث يتم الإفصاح 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 التأخرات المتوقعة عن تحديد تلك العقود أو استخدام حق اختيار شراء الأصل ونقصان الاستئجار الاحتمالية

البيع مع إعادة الاستئجار

٢٠- ١٥ قد يقوم المؤجر بتأجير مال إلى مستأجر ويكون هذا المال قد ألت ملكيته إلى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف بفاذه على إبرام عقد تأجير تمويلي وفي هذه الحالة يجب أن يقوم المستأجر كباقي تأجير أية أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين ثمن البيع وصافي القيمة الدفترية للأصل في ذقائه ويتم بسنهلاك هذا الفرق على مدار مدة عقد التأجير .

٢٠- ١٦ بعد عملية البيع وبدء سريان التأجير التمويلي يطبق للمؤجر ما ورد في فقرات من "٢٠-٥" إلى "٢٠-١٤" ويطبق للمستأجر ما ورد بالفقرات من "٢٠-١١" إلى "٢٠-١٤".

ملحق قسم (٢٠)

مثال توضيحي

- لا يمتد هذا المثال جزاً من هذا القسم ولكنه لفرق به ليكون بمثابة إرشاد عن كيفية تطبيقه.
- في أول يناير ١٩٩٧ قام المؤجر بتأجير أصل قيمته ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه بمقد تأجير تمويل لمدة ست سنوات مقابل قيمة تجارية قدرها ٨٣٨.٢١٩ جنيه سنوياً وبحق للمستأجر في نهاية مدة العقد شراء الأصل بمبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه.
- وكان العمر الاقتصادي المتبقي للأصل عشر سنوات وكان معدل الفائدة الذي يرغب المؤجر في استخدامه في هذا الاتفاق يبلغ ١٥% سنوياً والذي بتطبيقه ينتج عائد سنوي خلال فترة العقد كالآتي:

بالجنيه	
١٩٩٧	١١٧.٠٢٥
١٩٩٨	١.١٦.٠٣
١٩٩٩	٨٢.٨٦٧
٢٠٠٠	٦٣.٤٧٢
٢٠٠١	٤٠.٠١٧
٢٠٠٢	١٣.٠٤٤

- في تطبيق الفترة "٢٠-٦" من هذا القسم يكون الإيراد الذي يتكبّه المؤجر سنوياً باستخدام المعدل المذكور أعلاه كالآتي :

مبلغ الفائدة	قسط الإهلاك	الإيراد المكتسب	
حسابه	حسابه	حسابه	
١٩٩٧	١٠٠.٠٠٠	١١٧.٠٢٥	٢١٧.٠٢٥
١٩٩٨	١٠٠.٠٠٠	١.١٦.٠٣	٢.١٦.٠٣
١٩٩٩	١٠٠.٠٠٠	٨٢.٨٦٧	١٨٢.٨٦٧
٢٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	٦٣.٤٧٢	١٦٣.٤٧٢
٢٠٠١	١٠٠.٠٠٠	٤٠.٠١٧	١٤٠.٠١٧
٢٠٠٢	١٠٠.٠٠٠	١٣.٠٤٤	١١٣.٠٤٤

- و يكون حساب تحت النسبة هو الفرق بين الإيراد المكتسب والقيمة الإبحارية ويظهر كالآتي :

القيمة الإبحارية	الإيراد المكتسب	الفرق (حساب تحت النسبة)
جانبه	جانبه	جانبه
١٩٩٧	٢١٩ ٨٣٨	٢ ٨١٣
١٩٩٨	٢١٩ ٨٣٨	١٨ ٢٣٥
١٩٩٩	٢١٩ ٨٣٨	٣٥ ٩٧١
٢٠٠٠	٢١٩ ٨٣٨	٥٩ ٣٦٩
٢٠٠١	٢١٩ ٨٣٨	٧٩ ٨٢١
٢٠٠٢	٢١٩ ٨٣٨	١٠٦ ٧٩٤
		٣٠٠ ٠٠٠

- وحيث إن قيمة الأصول الدفترية في نهاية مدة العقد ستصبح ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه ويفرض لاختيار المستأجر شراء الأصل فإنه سيقيم بذلك مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه ثمناً لهذا الأصل ويتم استخدام مبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ جنيه رصيد حساب تحت النسبة فير الفضل حساب الأصل لدى الموزع.
- و إذا استعرضنا قيود اليومية اللازمة لتطبيق هذا تكون كالآتي :

سنة ١٩٩٧	
١٠٠٠ ٠٠٠	من الأصول قنينة الموزعة
١٠٠٠ ٠٠٠	إلى المورد
٢١٩ ٨٣٨	من بنك إلى مذكورين
٢١٧ ٠٢٥	الإيرادات
٢ ٨١٣	نسبة عقود تأجير
١٠٠ ٠٠٠	من أرباح إهلاك
١٠٠ ٠٠٠	إلى مجمع الإهلاك

سنة ١٩٩٨	
من قبلك إلى مذكورين	٢١٩ ٨٣٨
الإيرادات	٣٠١ ١٠٣
نسوية عقود تأخير	١٨ ٢٣٥
من أ. خ إهلاك	١٠٠ ٠٠٠
إلى مجمع الإهلاك	١٠٠ ٠٠٠

و هكذا حتى صلم ٢٠٠٢	
من قبلك إلى مذكورين	٢١٩ ٨٣٨
الإيرادات	١١٣ ٠٤٤
نسوية عقود تأخير	١٠٦ ٧٩٤
من أ. خ إهلاك	١٠٠ ٠٠٠
إلى مجمع الإهلاك	١٠٠ ٠٠٠
من مذكورين	
قبلك	١٠٠ ٠٠٠
مجمع الإهلاك	٦٠٠ ٠٠٠
نسوية عقود تأخير	٣٠٠ ٠٠٠
إلى الأصول ثابته الموزعة	١ ٠٠٠ ٠٠٠

- وفرض عدم اختيار المستأجر شراء الأصل في تاريخ نهاية عقد التأجير يقوم المستأجر بدراسة مدى إمكانية الاستفادة من هذا الأصل ولذا تبين أنه لن يمكن الاستفادة منه ولن قيمته التخريبية تبلغ ٤٠ ٠٠٠ جنيه مثلاً يجرى القيد التالي :

من مذكورين	
مجمع الإهلاك	٦٠٠ ٠٠٠
نسوية عقود تأخير	٣٠٠ ٠٠٠
خسائر أصول ثابتة موزعة	٦٠ ٠٠٠
أصول ثابتة	٤٠ ٠٠٠
إلى الأصول الثابتة الموزعة	١ ٠٠٠ ٠٠٠

قسم (٢١)

المخصصات والظروف المحتملة

نطاق هذا القسم

٢١-١ يطبق هذا القسم على كافة المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا المخصصات التي تم تغطيتها في أقسام أخرى من هذا المعيار وتشمل المخصصات المتعلقة بالتالي:

(أ) مخافة .

(ب) عقود الإنشاء (راجع القسم (٢٢) "الإيرادات").

(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 مصحلاً بفائدة. والعقد تحت تنفيذ هي العقود التي لا يكون أي من طرفيها قد قام بتنفيذ أي من التزاماته أو التي يكون كل طرف منهما قد قام بتنفيذ جزئي للعقد عسوى لما قام الطرف الآخر بتنفيذه.

٢١-٣ يعرف هذا القسم "المخصص" بأنه الالتزام غير محدد التوقيت ولا المبلغ، ويستخدم أحياناً مصطلح "المخصص" في مدق، بعض البنود الأخرى مثل الإهلاك والضمحلان قيمة الأصول والديون المشكوك في تحصيلها. وهذه البنود تمثل تعديلاً للقيمة الدفترية للأصول ولا تمثل اعترافاً بالالتزامات. ومن ثم فإنه لا يتم تناولها في هذا القسم .

الاعتراف الأولي

٢١-٤: تقوم المنشأة بالاعتراف بالمخصص فقط عندما:

(أ) يكون على المنشأة التزام حال هي تاريخ نهاية الفترة المالية ناتجاً عن حدث في الماضي.

و (ب) يكون من المتوقع (بدرجة كبيرة من التأكد) أن المنشأة سوف تلزم بشمول منافع اقتصادية لتسوية الالتزام.

و (ج) يمكن تقدير مبلغ الالتزام بدرجة تعتمد عليها.

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

٢١-٦ طبقاً للشرط فلوارد بالفقرة ٢١-٤(أ) الاعتراف بالتزام في تاريخ نهاية الفترة المالية نتيجة لحدث في الماضي) فإن هذا يعني أن لا يكون للمنشأة أي دليل واقعي لضرورة الالتزام للالتزام الناتج عن هذا الحدث. وهذا يحدث عندما يكون هناك التزام قانوني واجب التنفيذ بحكم القانون أو أن على المنشأة التزام بحكم سبب أو الحدث للماضي. (الذي قد ينتج عن أحد تصرفات المنشأة) وأدى إلى إيجاد توقع لدى الأطراف الأخرى بل للمنشأة سوف تدعى بهذا الالتزام. ولا يسري على الالتزامات التي تنتج من أحداث مستقبلية (الأداء المستقبلي للنشاط) لشرط فلوارد في الفقرة ٢١-٤(أ) حتى ولو كان احتمال حدوثها في المستقبل عال وحتى لو كانت عتريية على التزام تعاقدي، ولتصبح ذلك ، فإنه بسبب المخاطر التجارية أو للمطلوبات القانونية ، فإن المنشأة قد تعتمد فنية أو تحتاج إلى تحمل نفقات تسقيل بشكل معين في المستقبل (على سبيل المثال ، تركيب أجهزة تنقية للدخان بشكل معين بما يتناسب مع المصنع) ، ونظراً لإمكانية تجنب المنشأة النفقات المستقبلية عن طريق قيامها بحدث في المستقبل على سبيل المثال - عن طريق تغيير في طرق التشغيل أو عن طريق بيع المصنع - لذلك فإنه لا يوجد التزام حال لتلك النفقات المستقبلية وبالتالي لا يتم الاعتراف بمخصص.

القياس الأولي

٢١-٧ تقوم المنشأة بقياس قيمة المخصص طبقاً لأفضل تقدير للنفقات المطلوبة لامتوية الالتزام في تاريخ نهاية الفترة المالية. وأفضل تقدير هو المبلغ المعقول الذي يمكن أن تقوم المنشأة بسداده لامتوية الالتزام في نهاية الفترة المالية أو تقوم بتحويله نظراً ثالث في ذلك التاريخ.

(أ) عندما يتعلق بالمخصص بعدد كبير من البنود فإن تقدير قيمة المخصص يُعكس ذلك ترجيح جميع النتائج الممكنة بالاحتمالات المرتبطة بها ، ولذلك يختلف قيمة المخصص اعتماداً على ما إذا كان احتمال الغشرة لمبلغ معلوم هو على سبيل المثال : ٦٠ بالمائة أو ٩٠ بالمائة . وعندما يكون هناك مدى متوحد للنتائج المحتملة وكل نقطة في هذا المدى لها نفس الاحتمال ، يتم استخدام النقطة الوسطى في هذا المدى لتقدير قيمة المخصص.

(ب) عندما ينشأ المخصص عن التزام واحد، فإن الدَّيْن الأكثر احتمالاً قد يكون الفضل بتقدير للالتزام. ومع ذلك حضر في مثل هذه الحالة، على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الفوائد الأخرى الممكنة، وعندما تكون الفوائد الأخرى أعلى أو أعلى من أكثر الفوائد لصحابة، سوف يكون الفضل بتقدير للمخصص هو عطف أعلى أو أقل.

عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً، فإن قيمة المخصص تكون هي القيمة الحالية للمبالغ المتوقعة أن يتقبلها تسوية الالتزام. ويستخدم معدل (أو معدلات) الخصم هل للضرائب الذي يعكس (يعكس) بتغيرات السوق التجارية للقيمة الزمنية للنقود. ويجب أن تعكس المخاطر المحددة للالتزام بما هو تقدير معدل الخصم لو عند تقدير للمبالغ المتوقعة لتسوية الالتزام وليس التقييم معاً.

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

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

القياس اللاحق

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

٢١-١١ تقوم المنشأة بمراجعة المخصصات في تاريخ نهاية كل فترة مالية ويتم تسويتها لتعكس أفضل تقدير في تاريخ نهاية الفترة المالية للمبالغ التي قد يتقبلها تسوية هذا الالتزام. وتتم التسويات على المبالغ تساقب الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر ما لم يكن قد تم الاعتراف بهذا الالتزام قبل ذلك كجزء من تكلفة أصل (راجع للفترة

"٢١-٥"، وعند قبيل المخصص في تاريخ نهاية الفترة المالية بالقيمة الحالية للمبلغ المتوفع لتسوية الالتزام للمستحق مستقبلاً يتم رد الفرق المتمثل في خصم القيمة الحالية كتكلفة تمويلية في الأرباح أو الخسائر عن الفترة المتعلقة بها.

الالتزامات المحتملة

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

الأصول المحتملة

٢١-١٤ لا ينبغي على المنشأة الاعتراف بالأصل المحتمل كأصل، وعندما يكون هناك توقع لتدفق داخل لمنافع اقتصادية يتم الإقصاص عن الأصل المحتمل كما هو مطلوب بالفقرة "٢١-١٦" ، ومع ذلك فعندما يكون تدفق للمنافع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة شبه مؤكد لا يكون الأصل المرتبط بها أصلاً محتملاً ويكون من المناسب الاعتراف به.

الإقصاص

الإقصاص عن المخصصات

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

(أ) حركة المخصصات بحيث تبيّن :

- (١) القيمة التقريبية في بداية ونهاية الفترة
- (٢) الإحصالات التي تم تكوينها خلال الفترة ، بما في ذلك التسويات التي قد تنشأ عن التعديلات في قبيل التقييم المخصصة.
- (٣) المبالغ المستخدمة من المخصص خلال الفترة .
- (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 متوقيت تلك التدفقات الخارجة

و (د) قيمة أية استردادات متوقعة وقيمة الأصل الذي تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاستردادات المتوقعة .

وغير مطلوب الإفصاح عن معلومات الفترات للمنفعة في أرقام المقارنة.

الإفصاح عن الالتزامات المحتملة

٢١-٢٥ إذا كان على المنشأة تحمل تدفقات خارجة ذات أهمية نسبية لإجراء التصوبة عليها أن تفصح عن كل نوع من أنواع الالتزامات المحتملة في تاريخ نهاية الفترة المالية بوصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل ، وعلى المنشأة أيضاً أن تفصح عما يلي عندما يكون ذلك معنياً :

(أ) تقدير التأثير المالي للالتزام المحتمل والذي يتم قياسه ، وفقاً للفترات من ٢١-٢٢ إلى ٢٢-٢٦ .

و (ب) الإشارة لحالات عدم التأكد والتي تخص قيمة أو توقيت أي تدفقات خارجة.

و (ج) إمكانية حدوث أية استردادات .

وعندما يكون الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة بعاليه غير عملي ، يتعين الإفصاح عن تلك الحففة.

الإفصاح عن الأصول المحتملة

٢١-٢٦ عندما يكون من المتوقع تدفق داخل للمنافع الاقتصادية ولكنه غير مؤكد ، على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ نهاية الفترة المالية ، وأن تقوم بتقدير لتأثيرها المالي عندما يكون ذلك ممكناً عملياً . يكون فصل تكلفة أو جهد لا داعي لهما باستخدام المبادئ التي وردت بالفقرات من ٢١-٢٧ إلى ٢١-٢٦ . وعندما يكون الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة بعاليه غير عملي ، يتعين الإفصاح عن تلك الحففة.

الإفصاحات الضارة

٢١-١٦ في حالات نادرة جداً ، قد يؤدي الإفصاح - عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة في الفقرات من '٢١ - ٢٤' إلى '٢١-٢٦' = إلى تضاعف موقف المنشأة بشدة في نزاعها مع الأطراف الأخرى فيما يتعلق بموضوع المخصص أو الالتزام المحتمل لم الأصل المحتمل محل النقاش ، في تلك الحالات لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات ولكن يطلب منها فقط أن توضح عن طبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى الإشارة إلى حقيقة أن تلك المعلومات لم يتم الإفصاح عنها ولتعالج ذلك .

ملحق قسم (٢١)

إرشادات للاعتراف بالمخصصات وقيلاسها

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

تستخدم كل المنشآت في الأمثلة للتأنيق في هذا الملحق توزيع ٣١ ديسمبر كتاريخ لنهاية الفترة المالية . وفي جميع الأحوال ، يفترض أنه من الممكن إعداد تقرير يعتمد عليه زبنة شطفت خارجه متوقعة . في بعض الأمثلة، قد ينتج عن الحالات التي تم وصفها لضمحلالاً في قيمة الأصول ، الأمر الذي لم يتم تناوله في هذه الأمثلة . ونمى الإشارة إلى الفصل تقرير القيمة الحالية صمم يكون تلشر للقيمة الزمنية للنفود هاماً.

مثال رقم (١) خسائر التشغيل المستقبلية

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

هل الالتزام الحالى ناتج عن حدث في الماضي ؟ : لا يوجد حدث في الماضي يؤدي إلى التزام المنشأة بمدة مدفوعات بصفة خارجة.

الاستنتاج : لا يجوز الاعتراف بمخصصات لمواجهة خسائر التشغيل المستقبلية، حيث أن خسائر التشغيل المستقبلية المتوقعة لا تطبق عليها تعريف الالتزام. وقد نشر عنية خسائر التشغيل المستقبلية المتوقعة إلى أن هناك أصولاً تشغيلية بعينها قد حدث لها ضمحلال في القيمة - رجع قسم (٢٧) "ضمحلال الأصول".

مثال رقم (٢) العقود المحملة بخسارة

٢١-أ يعرف العقد للمحمل بخسارة بأنه العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها واللازمة لتنفيذ الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المبالغ الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها من خلال ذلك العقد . وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها في أي عقد أقل صافي تكلفة للخروج من العقد ، والتي تشمل في لتكلفة اللازمة لإتمام العقد أو التعويض أو الغرامات التي تنشأ عن الإخفاق في إتمام العقد لهما أقل. فعلى سجل المثال، قد تلتزم المنشأة بمدة مدفوعات عن إيجار تشغيلي لأصل مؤجر طبقاً لسود العقد على الرغم من أنه لم يعد له أي استخدام.

هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث في الماضي ؟ : طبقاً لسود التعاقد يلتزم المنشأة بسداد مدفوعات نقدية علي الرشاء من عدد استلامها لأي مدفوع مستقبلية عن هذا التعاقد.

الاستنتاج : إذا كان لدى منشأة عقد محض بخسارة فيعترف بالالتزام الحالي في مثل ذلك العقد ويتم فيه تخصيص.

مثال رقم (٣) إعادة الهيكلة

٢١ أ-٣ إعادة الهيكلة هي برنامج مخطط تتحكم فيه الإدارة، يترقب عليه تغييرات جوهرية

سواء في نطاق عمل المنشأة أو تغيير الأسلوب المستخدم لإتمام العمل.

هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث في الماضي ؟ : يشأ الالتزام لحكمي لايعتق بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة :

(أ) لديها خطة تفصيلية معتمدة لإعادة الهيكلة تحدد علي الأقل :

(١) النشاط أو الجزء من النشاط للمعنى بهذه الخطة .

و (٢) المواقع الرئيسية التي سوف تتأثر بالخطة .

و (٣) المواقع والوظائف والعدد التقريبي للعاملين الذين سوف يتم تعويضهم لإنهاء خدمتهم.

و (٤) النفقات التي سيتم تحملها .

و (٥) التوقيت الذي سوف يتم فيه تطبيق الخطة .

و (ب) قد أوجدت ترفعا لدى الجهات التي سوف تتأثر بخطة إعادة الهيكلة لها

سوف تقوم بتنفيذها من طريق البدء الفعلي في تنفيذها أو إعلان أهم

المكونات الرئيسية للجهات التي سوف تتأثر بها.

الاستنتاج : تعرف المنشأة بتخصيص لمقابلة تكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما

يكون لديها التزام قانوني أو حكمي في توزيع للمركز المالي لتنفيذ إعادة الهيكلة.

مثال رقم (٤) ضمان المبيعات

٢١ أ-٤ يمنح مصنع ضمانات للمبيعات في تاريخ البيع للمشتري لمنتجاته . ووفقاً لسود عقد

البيع فإن المصنع يلتزم بإصلاح أو استبدال للعيوب الصناعية التي تظهر بالمنتجات

خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع . وبناء على الخبرة السابقة ، فإنه من المتوقع

(بمعنى آخر احتمال حدوثه أكبر من احتمال عدم الحدوث) أن تكون هناك بعض المطالبات وفقاً لهذه الضمانات.

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

هل يتوقع تدفق خارج من المورد تتضمن منافع اقتصادية للتسوية ؟ : يتوقع لضمان المبيعات بأكملها.

الاستنتاج : يعترف بالخصم وفقاً لأفضل تقدير لتكلفة الإصلاح وفقاً لضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ ظهور المكالمة.

مثال للتوضيح:

في عام ٢٠٠٨ ، بلغت قيمة مبيعات منشأة ١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصري ، ومن الجزء السابقة كان حوالي ٩٠ ٪ من المنتجات المباعة لا تحتاج لي تستخدم الضمان ، ٦ ٪ من المنتجات المباعة تحتاج إلى إصلاح ذو تكلفة ضمان متوسطة تبلغ ٣٠ ٪ من قيمة سعر بيع المنتج ، ١٠ ٪ من المنتجات المباعة تحتاج إلى إصلاحات جوهرية أو تكلفة استبدالية تبلغ ٧٠ ٪ من قيمة سعر بيع المنتج. وعني ذلك تكون التكلفة المتوقعة لمخصص الضمان كما يلي:

١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصري × ٩٠ ٪ = ٩٠٠ ٠٠٠ = صفر
١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصري × ٦ ٪ × ٣٠ ٪ = ١٨٠ ٠٠٠ = جنيه مصري
١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصري × ١٠ ٪ × ٧٠ ٪ = ٧٠٠ ٠٠٠ = جنيه مصري
الاجمالي = ٨٨٠ ٠٠٠ جنيه مصري

باستخدام التوقعات الخاصة بتكلفة الإصلاح والاستبدال وفقاً لضمان بالنسبة للمنتجات المباعة في عام ٢٠٠٨ يمكن للتنبؤ بأن تكون ٦٠ ٪ في عام ٢٠٠٩ ، ٣٠ ٪ في عام ٢٠١٠ و ١٠ ٪ في عام ٢٠١١ في نهاية كل فترة من هذه الفترات . هذا ولأن التدفقات النقدية المتوقعة تعكس أساساً احتمالات تدفق المورد نقدية، ونافترض عدم وجود مخاطر عم تآكل أو مخاطر أخرى يجب أخذها في الحسبان ، نستخدم المنشأة لتحديد القيمة الحالية لهذه التدفقات النقدية معدل خصم خالي من المخاطر والمحدد على أساس لسعر الفائدة على السندات للحكومة ذات نفس مدة الاستحقاق المتوقعة للمورد. لنفرض أنها ٦ ٪ للسندات التي تستحق بعد عام ٧ ٪ للسندات التي تستحق بعد سنتين أو ثلاثة).

مثال رقم (٧) غلق نشاط أحد الأقسام - وتم الإعلان والبدء في تنفيذ القرار قبل تاريخ نهاية الفترة المالية

٢١-٧ في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٨ قرر مجلس إدارة إحدى الشركات غلق نشاط أحد الأقسام القائم بتصنيع منتج معين ، وفي ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٨ وافق مجلس الإدارة على الخطة التفصيلية لغلق نشاط القسم ، وتم إرسال خطابات للعملاء لإعلامهم بهذه الإجراءات ، وضرورة للبحث عن مصادر بديلة لغيري لتوريداتهم كما تم إرسال إخطارات بالاستعانة عن خدمات العاملين في هذا القسم .

هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث في الماضي ؟ : إيلاخ للقرار إلى العملاء والعاملين أنشأ التزاما حكمها من هذا التاريخ لأنه لو وجد نوعا ساريا بأن القسم سوف يتوقف عن نشاط .

هل يتوقع تنفق خارج للموارد تتضمن لمنافع اقتصادية لتسوية ؟ : متوقع .
الاستنتاج : تقوم المنشأة بالاعتراف بالمخصص في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ كفضل تكبير لتكلفة إغلاق القسم .

مثال رقم (٨) إعادة تأهيل وتدريب العاملين كنتيجة لتغيير في نظام ضرائب الدخل

٢١-٨ أصدرت الحكومة قانونا جديدا لضرائب الدخل ، وكنتيجة لهذا فإن القطاع المالي بإحدى المنشآت سوف يحتاج إلى إعادة تدريب العاملين بالمنشأة على نطاق واسع بما يتواءم مع تلك التغييرات وذلك للتأكد من الاستمرار بالالتزام بالقوانين ، وفي تاريخ معينة لم يتم عمل للتدريب المطلوب للعاملين .

هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث في الماضي ؟ : التغييرات في قانون لضرائب لا ينشأ عنها أي التزامات على المنشأة تجاه تدريب وإعادة تأهيل العاملين ، لذا لا يوجد أية التزامات محتملة لأنه لا يوجد أية أحداث في الماضي تؤدي إلى هذا الالتزام (لم يتم البدء في إعادة التدريب للعاملين) .

الاستنتاج : لا يتم تكبرين سحيمص .

مثال رقم (٩) المنازل القضائية

٢١-٩ قام أحد المستهلكين بمقاضاة الشركة (س) لتعويضه عن الأضرار التي لحقت به نتيجة لاستخدامه لمعدات الشركة . يمكن أن تدافع الشركة (س) عن عدم تحملها أية التزامات عن طريق قيامها بمحاولة إثبات عدم تباع لشخص المستهلك لتعويضات

استخدام هذا المنتج أو قيمة باستخدام المنتج بطريقة خطأ. حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية عن العام المنتهى في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ معرض إصدارها . يرى المستشار القانوني للشركة فيها أن تكون عرضة لأية مسؤولية عن تلك الأضرار . وعند إعداد القوائم المسألة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ وبذء على التطورات التي حدثت بالقضية يرى المستشارون القانونيون أن المنشأة ربما تضرر تلك للقضايا وتصبح ملزمة بالتعويض عن الأضرار الناتجة .

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

هل الالتزام العالي ناتج عن حدث في الماضي ؟ : بناء على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم السالبة في تلك التاريخ لم يكن هناك ما يشير إلى أنه التزام محتمل قد تنشأ على المنشأة .

الاستنتاج : لا يتم تكوين محصل. ويتم الإفصاح عن الأحداث كالتزام محتمل ما لم يكن الاحتمال مستبعداً لأي تنفق خارج.

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨

هل الالتزام العالي ناتج عن حدث في الماضي ؟ : بناء على الدلائل المتاحة في هذا التاريخ فإنه يوجد التزام حال.

هل يتوقع تنفق خارج للموارد تتضمن لمنافع اقتصادية للتسوية ؟ : متوقع الاستنتاج : يعترف بالمحصل كأفضل تقدير لقيمة تسوية الالتزام في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨.

ويتم الاعتراف بالمصروفات في الأرباح أو الخسائر . ولا يعد ذلك تصحيحاً لخطأ حواري في عام ٢٠٠٧ وذلك لأنه في ضوء المعلومات المتاحة في عام ٢٠٠٧ فإن القوائم المالية صحيحة ومبصرة ولا توجد حاجة لتكوين مخصصات في ذلك التاريخ.

قسم (٢٢)

الالتزامات وحقوق الملكية

نطلق هذا القسم

٢٢-١ يحدد هذا القسم القواعد الخاصة بنسب الأنواع المالية لما ضمن الالتزامات أو حقوق الملكية ويتناول كذلك المعالجة المحاسبية لأنواع حقوق الملكية المصدره للأفراد أو من بنوب عنهم كمستثمرين في الأنواع المالية الخاصة بحقوق الملكية (بصفهم أصحاب المنشأة) ويتناول القسم (٢٦) مدفوعات السلفة على أسهم المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تسلم فيها المنشأة بضائع أو خدمات من العاملين بصفتهم هذه أو لموردين الآخرين تصفهم موردين لسلع أو خدمات كمقابل لأنواع حقوق ملكيتها (لما في تلك الأسهم لو خبارات الأسهم).

٢٢-٢ يطبق هذا قسم عند تبويب كافة أنواع الأنواع المالية فيما عدا:

(أ) حصص الملكية في شركات لتبعية للشيعة والمشاريع المشتركة والتي يتم التساهل عنها وفقاً للقسم (٩) لقوائم مالية مجمعة والمستقلة أو القسم (١٤) للاستثمارات في شركات للشيعة أو القسم (١٥) الاستثمارات في لمشاريع مشتركة.

(ب) حقوق والالتزامات صاحب العمل في ضوء نظم مرانا العاملين والتي ينطبق عليها القسم (٦٨) مرانا للعاملين.

(ج) العقود الخاصة بالانقلاب المشروط في حالة تجميع الأعمال (راجع للقسم (١٩) تجميع الأعمال والشهرة) وينطبق هذا الاستثناء على المنشأة قمقنية فقط.

(د) الأنواع المالية والعقود والالتزامات المتعلقة بمعاملات المدفوعات قمقنية على أسهم والتي يتم تطبيق القسم (٢٦) عليها فيما عدا لفترات من '٢٢-٣' إلى '٢٢-٦' والتي يتم تطبيقها على أسهم الخزينة المستراه أو المبيعة أو الممنحة والمربطة بنظم حركات الأسهم للعاملين ونظام شراء أسهم للعاملين وكافة النظم الأخرى المدفوعات قمقنية على أسهم.

تبويب الأنواع المالية كالالتزامات أو كحقوق ملكية

٢٢-٣ حقوق الملكية هي الحصة المنقبة في أصول منشأة بعد خصم كافة للقرامات المنشأة. والالتزام هو الترام حالي على المنشأة كنتيجة لمحدث وقع في الماضي ويتوقع أن ينتج عن تسويته كمفقات خارجة لموارد المنشأة تتضمن منافع قمقنية. وتتضمن حقوق

الملكية الاستثمارات. عن طريق أصحاب المنشأة بالإضافة إلى الزيادة على تلك الاستثمارات الناتجة عن أرباح النشاط والمحتفظ بها للاستخدام في نشاط المنشأة مطروحا منها الانخفاض في استثمارات أصحاب المنشأة الناتج عن الأنشطة غير المربحة وكذلك التوزيعات لأصحاب المنشأة.

٢٢-٤ بعض الأدوات المالية التي يصدق عليها تعريف الائتزام يتم تمييزها كحقوق ملكية لأنها تمثل الحصة المتبقية في صافي أصول المنشأة مثل :

(أ) الأداة المالية التي لها حق خيار إعادة البيع وهي التي تعطى لمعاملها الحق في رد هذه الأداة إلى مصدرها مقابل نقدية أو أصل مالي آخر أو يتم استردادها أو إعادة شرائها تلقائيا من المصدر في حالة تحقق حدث مستقبلي غير مؤكد لحدوث أو في حالة وفاة أو نفاذ حامل الأداة المالية، والأداة التي لها حق خيار إعادة البيع التي يتوافر بها كفة الخصائص التالية يتم تمييزها كأداة حقوق ملكية:

(١) تفقد لمعاملها نصيب في صافي أصول المنشأة بنفسه وفقا لعصته في حاله تصفية المنشأة. وتمثل صافي أصول المنشأة الأصول المتبقية بعد خصم كفة المطالبات على أصول المنشأة.

(٢) الأداة المالية تكون في نفس مستوى الأدوات ذات المستوى الأدنى في الأفضلية عن الأدوات الأخرى.

(٣) كفة الأدوات المالية ذات المستوى الأدنى في الأفضلية عن كل الأدوات الأخرى التي لها نفس الخصائص.

(٤) باستثناء الائتزام التعاقدى للمصدر لإعادة شراء أو إلغاء الأداة المالية مقابل نقدية أو أصل مالي آخر، فإن الأداة لا تتضمن أي التزام تعاقدي بتقديم نقدية أو أصل نقدي لخر المنشأة لخرى أو استبدال أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة لخرى بشروط من المتوقع أن تكون في غير صالح لمنشاء المصدر، كما أنها ليست عقداً سوف يتم أو عن المحتمل أن يتم تسويته عن طريق أدوات حقوق ملكية ذات المنشأة.

(٥) إجمالي التشفقات النقدية المتوقعة والمتعلقة بالأداة خلال عمر هذه الأداة يعتمد بصفة أساسية على الإرباح أو الخسائر والتغير في صافي الأصول المعترف بها أو القيمة للعنلة لصافي 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 توبييها كحقوق ملكية أو يتم منحها للترشيد على المنشأة أو تسلم لطرف آخر نسبة طبقاً لحصته من صافي الأصول المنشأة فقط في حاله تصفيتها.

٢٢-٥ فيما يلي لمحة للأدوات التي توب كالتزامات وليس كحقوق ملكية:

(أ) تصنف الأداة كالتزام إذا كان التوزيع في حاله للتصفية خاضع لحد أقصى (سقف)، ففي حاله التصفية مثلاً إذا كان من المقرر أن يستلم حاملي الأدوات نسبة طبقاً لحصتهم من صافي الأصول، مع ارتباط المبلغ المستلم بسقف للمداد وأن يتم توزيع الزيادة في صافي الأصول لجهة خيرية أو للحكومة فلا يتم تصيب الأداة ضمن حقوق الملكية.

(ب) يتم تصنيف الأداة المالية التي لها حق حجز إعادة البيع ضمن حقوق الملكية إذا كان عند استخدام حق خيار إعادة البيع يتسلم حامل الأداة نسبة طبقاً لحصته في صافي أصول المنشأة التي 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 يتوجب عليها التزام المنشأة بسداد مبلغ لها قبل التصفية مثل توريدات الأرباح الإلزامية.

(د) الأداة التي لها حق حجز إعادة البيع التي يتم توبييها كحقوق ملكية في القوائم المالية لشركة ذبغة يتم توبييها ضمن الالتزامات. هي القوائم المالية المجمعة للمجموعة.

(هـ) يعتبر التزام مالياً السهم الممتاز الذي يتيح المداد الإلزامي عن طريق المصدر مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ محدد أو تاريخ مستقبلي قابل للتحديد أو يتيح لحامله حق مطالبة المصدر بالمداد المسكر للأداة في أو بعد تاريخ محدد مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد.

٢٢-٦ نسبة الأخصاء في المنتجات التعاونية والأدوات المالية المشابهة تفي ضمن حقوق الملكية في حالة:

- (أ) وجود حق غير مشروط للمنشأة لرفض المداد المبكر لأعضائها،
- أو (ب) أن يكون المداد غير مسموح به بنون شروط طبقاً للقوانين المحلية أو لقواعد للتنظيم لنظام المنشأة الأساسي.

الإصدار الأصلي للأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى

٢٢-٧ تعترف المنشأة بإصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى ضمن حقوق الملكية عند قيام المنشأة بإصدار هذه الأدوات والزام طرف آخر بتقديم نقدية لقيمة مورد أخرى للمنشأة كمثل هذه الأدوات. ويجب مراعاة الآتي :

(أ) إذا تم إصدار أدوات حقوق الملكية قبل استلام المنشأة للنقدية أو للموارد الأخرى ، تقوم المنشأة بمرحس المبلغ المستحق مخصصاً من حقوق الملكية في قسمة المركز المالي وليس ضمن الأصول.

(ب) إذا استلمت المنشأة النقديّة أو للموارد الأخرى قبل إصدار أدوات حقوق الملكية، وكانت المنشأة غير ملزمة بإعادة سداد النقدية أو للموارد 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 تستلم المنشأة لقيمة مبالغ أو موارد أخرى فلا تقوم المنشأة بالاعتراف بالزيادة في حقوق الملكية.

٢٢-٨ تقوم المنشأة بقياس أدوات حقوق الملكية وفقاً للقيمة العادلة للنقدية أو الموارد الأخرى المستلمة لو ظني سوف يتم استلامها بعد استبعاد المصاريف المباشرة الخاصة بإصدار أدوات حقوق الملكية. وإذا تم تأجيل السداد وكانت القيمة الزمنية للنقد حوهرية، يتم القياس الأولي وفقاً لأساس القيمة الحالية.

٢٢-٩ تقوم المنشأة بالمحاسبة عن تكلفة المعاملات الخاصة بحقوق الملكية بالخصم من حقوق الملكية بعد استبعاد أية مزايا متعلقة بخرقبة الدخل.

٢٢-١٠ يتم عرض الزيادة في حقوق الملكية كدفعة عن إصدار لمساهمين لو أية أدوات مالية أخرى في حقوق ملكية في قائمة المركز المالي في ضوء القواسم والقواعد واللوائح السارية .

بيع الخيارات والحقوق والضمانات

٢٢-١١ تطبيق المنشأة الصلدي للوردة في الفقرات من ٢٢-٧ إلى ٢٢-١٠ على حقوق الملكية الصادرة عن طريق بيع خيارات أو حقوق أو ضمانات أو أدوات حقوق الملكية المسجلة.

الرسلة أو الأسهم المجانية وتجزئة السهم

٢٢-١٢ الرسلة أو الأسهم المجانية (أو التي تعرف أحياناً بتوزيعات الأسهم) هي إصدار لمساهمين جديدة للمساهمين بنسبة الأسهم المملوكة لهم حالياً. فعلى سبيل المثال قد تقوم المنشأة بمنح المساهمين سهم إضافي لكل خمسة أسهم مملوكة. أما تجزئة السهم فهو تقسيم

السهم الحالي للمنشأة لعدد كبير من الأسهم. فعلى سبيل المثال في تجزئة الأسهم قد يستلم كل مساهم سهم واحد إضافي لكل سهم مملوك، وفي بعض الأحيان يتم إلغاء الأسهم القديمة في السابق واستبدالها بالسهم الجديدة ولا يتركز على إصدار الأسهم المجانية أو تجزئة السهم تعبيرا في إجمالي حقوق الملكية، وتقوم المنشأة بإعادة تويب المبالغ الخاصة بحقوق الملكية كما تتطلب الفرقتين السابقة.

الديون القابلة للتحويل أو الأصول المالية المركبة المماثلة

٢٢-٢٣ تقوم المنشأة عند إصدار ديون قابلة للتحويل أو أدوات مالية مركبة مماثلة والتي تتضمن التزامات وحقوق ملكية، بتوزيع المبالغ المحصنة بين مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية. وللقيام بالتوزيع تقوم المنشأة أولاً بتحديد قيمة مكون الالتزام والذي يمثل القيمة العادلة للالتزام مماثل لا يتضمن الغالبية للتحويل أو لا يتضمن مكون حقوق ملكية مرتبط به، وتقوم المنشأة بتحويل الجزء الباقي كمكون حقوق الملكية، ويتم توزيع تكلفة المعاملة بين مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية على أساس القيم العادلة لكل منهما.

٢٤-٢٤ لا يجوز أن تقوم المنشأة بتحويل توزيع تكلفة المعاملة في فترة لاحقة. ٢٥-٢٤ في الفترات اللاحقة لإصدار الأدوات، تقوم المنشأة بشكل نمطي بالاعتراف بقيمة فروق بين مكون الالتزام وأصل مبلغ الالتزام الذي سوف يحدد في تاريخ الاستحقاق كمصروفات فوائد إضافية باستخدام طريقة معدل الفائدة للفترة (راجع الفقرات من '١١' إلى '٢٠') ويوضح ملحق هذا القسم المعالجة المحاسبية لمصدر الديون القابلة للتحويل.

أسهم الخزينة

٢٦-٢٦ تمثل أسهم الخزينة أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تم إصدارها ثم تم إعادة شرائها عن طريق المنشأة. وتقوم المنشأة بحصم القيمة للعائد للمبلغ الذي تحملتها لشراء أسهم الخزينة عن حقوق الملكية، ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بقيمة مكاسب أو خسائر منتجة عن شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أسهم الخزينة في الأرباح أو الخسائر.

توزيعات لأصحاب المنشأة

٢٧-٢٦ تقوم المنشأة بتخصيص حقوق الملكية بالتوزيعات لأصحاب المنشأة (للحاملين لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة). وتبين لفقرات '٢٩-٢٦' كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المحتجزة على توزيعات الأرباح (إن وجدت).

٢٦-١٨ في بعض الأحيان تقوم المنشأة بتوزيع أصول مدلا من القيمة كتوزيعات لأرباح لأصحاب المنشأة. وعندما تقوم المنشأة بالإعلان عن هذا للتوزيع وتكون ملتزمة بتوزيع أصول غير نقدية فعليها الاعتراف بالانقراض. ويتم قياس قيمة الانقراض بالقيمة العادلة للأصل الذي سوف يتم توزيعه. وفي نهاية كل فترة مالية وفي تاريخ التسوية سوف تقوم المنشأة بمراجعة وتعديل القيمة الدفترية للتوزيعات التي سوف تسدد لتعكس للقيمة العادلة للأصول التي سوف يتم توزيعها مع الاعتراف بأية تعديلات في حقوق الملكية كتعديل لقيمة توزيعات الأرباح.

حقوق الأقلية / لحقوق غير المسيطرة والعمليات في أسهم الشركات التابعة المدرجة بالقوائم المجمعة

٢٦-١٩ في القوائم المالية المجمعة تخرج حقوق الأقلية / لحقوق غير المسيطرة في صافي أصول الشركة التابعة ضمن حقوق الملكية. وتقوم المنشأة بمعالجة التغير في حصة السيطرة للشركة الأم في الشركات التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة كتعاملات مع حائزي حقوق الملكية بصفتهم هذه. وبالتالي فإن القيمة الدفترية لحقوق الأقلية / المنفوق غير المسيطرة يتم تعديلها لتعكس التغير في حصة الشركة الأم في صافي أصول الشركة التابعة. ويتم الاعتراف بأي اختلاف عن المبالغ التي تم بها تعديل حقوق الأقلية / لحقوق غير المسيطرة والقيمة العادلة للمبالغ المدفوعة (المستلمة) - لم وجبت - مباشرة ضمن حقوق ملكية لمساهمي لشركة الأم ولا يجوز لتمتأة الاعتراف بأية أرباح لم خسائر ناتجة عن هذا التغير. وكذلك لا تعترف المنشأة بأي تعبير في القيم الدفترية للأصول (بما في ذلك للشهرة) أو الانقراض نتيجة لهذه المعاملات.

ملحق قسم (٢٢)

مُدُل لمحاسبة المنشأة المصدرة عن الديون القابلة للتحويل

يرافق هذا الملحق القسم (٢٢) ولا يُلغى ولا يمتل جزء منه، ويوفر هذا الملحق ليرشادات عن كيفية تطبيق متطلبات الفقرات من ٢٢-١٢ إلى ٢٢-٢٥.

في ١ يناير ٢٠٠٩ أصدرت منشأة ٥٠٠ سند قابل للتحويل إلى أسهم بقيمة فسميه ١٠٠ جنيه للسند ولمدة ٥ سنوات وجون تكبد تكلفة عن هذه المعاملة - ويبلغ إجمالي المنحصلات من الإصدار ٥٠ ٠٠٠ جنيه ويستحق سند هاتئة سنوية في نهاية كل عام بمعدل ٤% سنوياً . ويكون كل سند قابل للتحويل إلى ٢٥ سهم عادي في أي وقت وحتى تاريخ الاستحقاق وفقاً لما يترافق لحاصل السند .

وفي توقيت إصدار السندات كل سعر للقائدة تستند في السوق بالنسبة للديون المشبهة للنق ليس لها خيار للتحويل هو ٦%.

عند إصدار السندات بنوعين تقييم عنصر الالتزامات أولاً بينما يتم إدراج الفرق بين إجمالي المنحصلات عن الإصدار (وهو إجمالي القيمة المعادلة لتسك) والقيمة العادلة لعنصر الالتزامات كتبد من بنود حقوق الملكية.

ويتم حساب القيمة المعادلة لعنصر الالتزام عن طريق تحديد قيمتها الحالية باستخدام سعر خصم ٦%.

وفيما يلي توضيح طريقة الحساب وقود اليومية

٥٠ ٠٠٠	- المنحصلات من إصدار السندات (أ)
٣٧ ٣٦٣	- للقيمة الحالية لأصل المبلغ في نهاية خمس سنوات (أنظر طريقة الحساب الموضحة أعلاه) .
٨ ٤٢٥	- القيمة الحالية للقائدة المستددة في نهاية كل سنة من الخمسة سنوات
٤٥ ٧٨٨	- القيمة الحالية للالتزام وهو القيمة المعادلة لعنصر الالتزام (ب)
٤ ٢١٢	- القيمة لمتبقية وهي القيمة المعادلة لبود حقوق الملكية (أ) - (ب)
	- وقوم المنشأة المصدرة للسندات حمل قود اليومية الآتية عند الإصدار في أول يناير ٢٠٠٩

من حـ/ النفقة	جنيه	حبيه
إلى مذكورين	٥٠٠٠٠	
حـ / الائتمار ائمالى - سند قابل للتحويل	٤٥٧٨٨	
حـ / حقوق الملكية	٤٢١٢	
- وبمبلغ مبلغ ٤٢١٢ جنيه مصرى خصم بإصدار سندات وكذلك يمكن أن يكون للتقيد كما يلى .		
من مذكورين	جنيه	حبيه
حـ/ نفقة	٥٠٠٠٠	
حـ/ خصم سندات	٤٢١٢	
إلى مذكورين		
حـ / الائتمار ائمالى - سند قابل للتحويل	٥٠٠٠٠	
حـ / حقوق الملكية	٤٢١٢	
بعد الإصدار موقوف تقوم المنشأة المصدرة باستهلاك خصم للسندات وفقاً للجدول الآتى:		
(أ) قيمة الفترة	(ب) ائمالى مصروفات الفترة	(ج) استهلاك خصم السندات
(د) (أ) - (ب)	(هـ) (ج) - (د)	(و) صالى الائتمار
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٥٧٨٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٦٠٣٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٦٢٨٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٦٥٢٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٦٧٧٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٦٩٢٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٧٠٧٠
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٧٢١٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٧٣٦٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٧٥١١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٧٦٥٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٧٨٠٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٧٩٥٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٨٠٩٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٨٢٤٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٨٣٩٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٨٥٤٠
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٨٦٨٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٨٨٣٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٨٩٨١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٩١٢٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٩٢٧٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٩٤٢٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٩٥٦٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٩٧١٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٩٨٦٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٤٩٩١٠
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٠٠٥٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٠٢٠٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٠٣٥١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٠٤٩٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٠٦٤٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٠٧٩٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٠٩٣٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥١٠٨٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥١٢٣٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥١٣٨٠
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥١٥٢٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥١٦٧٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥١٨٢١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥١٩٦٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٢١١٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٢٢٦٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٢٤٠٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٢٥٥٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٢٧٠٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٢٨٥٠
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٢٩٩٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٣١٤٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٣٢٩١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٣٤٣٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٣٥٨٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٣٧٣٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٣٨٧٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٤٠٢٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٤١٧٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٤٣٢٠
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٤٤٦٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٤٦١٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٤٧٦١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٤٩٠٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٥٠٥٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٥٢٠٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٥٣٤٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٥٤٩٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٥٦٤٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٥٧٨٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٥٩٣٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٦٠٨٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٦٢٣٠
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٦٣٧٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٦٥٢٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٦٦٦٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٦٨١٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٦٩٦٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٧١٠٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٧٢٥٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٧٤٠٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٧٥٤٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٧٦٩٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٧٨٤٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٧٩٨٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٨١٣٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٨٢٨٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٨٤٢٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٨٥٧٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٨٧٢١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٨٨٦٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٩٠١٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٩١٦١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٩٣٠٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٩٤٥٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٩٦٠٠
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٩٧٤٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٩٨٩٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٥٩٩٣٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٠٠٨٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٠٢٣٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٠٣٧٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٠٥٢٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٠٦٧٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٠٨١٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٠٩٦٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦١١١١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦١٢٥٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦١٤٠٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦١٥٥١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦١٦٩٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦١٨٤٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦١٩٩٠
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٢١٣٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٢٢٨٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٢٤٢٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٢٥٧٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٢٧٢٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٢٨٦٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٣٠١٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٣١٦٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٣٣٠٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٣٤٥٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٣٦٠١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٣٧٤٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٣٨٩٣
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٤٠٣٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٤١٨٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٤٣٣٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٤٤٧٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٤٦٢٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٤٧٧٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٤٩١٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٥٠٦٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٥٢١١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٥٣٥٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٥٥٠٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٥٦٥١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٥٧٩٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٥٩٤٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٦٠٨٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٦٢٣٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٦٣٨٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٦٥٢٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٦٦٧٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٦٨٢٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٦٩٦٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٧١١٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٧٢٦١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٧٤٠٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٧٥٥٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٧٦٩٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٧٨٤٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٧٩٩٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٨١٣٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٨٢٨٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٨٤٣٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٨٥٧٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٨٧٢٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٨٨٧٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٩٠١٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٩١٦٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٩٣١١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٩٤٥٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٩٦٠٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٩٧٥١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٩٨٩٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٦٩٩٤٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٠٠٨٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٠٢٣٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٠٣٨٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٠٥٢٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٠٦٧٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٠٨٢٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٠٩٦٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧١١١٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧١٢٦١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧١٤٠٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧١٥٥٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧١٦٩٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧١٨٤٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧١٩٩٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٢١٣٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٢٢٨٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٢٤٣٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٢٥٧٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٢٧٢٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٢٨٧٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٣٠١٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٣١٦٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٣٣١١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٣٤٥٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٣٦٠٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٣٧٥١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٣٨٩٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٤٠٤٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٤١٨٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٤٣٣٦
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٤٤٨٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٤٦٢٩
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٤٧٧٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٤٩٢٢
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٥٠٦٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٥٢١٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٥٣٦١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٥٥٠٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٥٦٥٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٥٨٠١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٥٩٤٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٦٠٩٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٦٢٤١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٦٣٨٧
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٦٥٣٤
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٦٦٨١
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٦٨٢٨
٢٠٠٩/٢/٢١	١٠٠٠	٧٦٩٧٥
٢٠٠٩/٢/٢١	١	

طريقة الحساب

القيمة الحالية لأصل مبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه بسعر فائدة ٦% .

$$٥٠.٠٠٠ \text{ جنيه} + ٥(١,٠٦) = ٣٧.٣٦٣ \text{ جنيه}$$

للقيمة الحالية للمعائد المستوي للفائدة بقيمة ٢.٠٠٠ جنيه (- ٥٠.٠٠٠ جنيه $\times$ ٤%) (مستحقة الممداد في نهاية كل خمس سنوات

وتعد مدفوعات الفائدة السنوية لـ ٢.٠٠٠ جنيه بمثابة تدفق نقدي مستمر (ن) بعد محدود من المدفوعات السنوية (ج) ، قابلة للتحويل في التوزيع من (١) إلى (ز) ، ومن أجل حساب القيمة الحالية لهذا المعائد المستوي ، فإنه يتم خصم المدفوعات المستقبلية بقيمة السعد التوري للفائدة (م) باستخدام المعدلة التالية :

$$\text{القيمة الحالية (ج)} = \frac{1}{(1 + ٠,٠٦)^n} - \frac{1}{(1 + ٠,٠٦)^{n+١}}$$

لذلك ، فإن القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة لـ ٢.٠٠٠ تكون كالآتي :

$$[١,٠٦ \div ٢.٠٠٠] \times [١ - ١,٠٦ \div ٥] = ٨.٤٢٥ \text{ جنيه}$$

وهذا يعادل لمبلغ لقيم الحالية لخمس مدفوعات مستقلة بذاتها ٢.٠٠٠ جنيه وذلك كما يلي :

جنيه	
١.٨٨٧	للقيمة الحالية لمدفوعات الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ = ١,٠٦ $\div$ ٢.٠٠٠
١.٧٨٠	للقيمة الحالية لمدفوعات الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ = ٢(١,٠٦) $\div$ ٢.٠٠٠
١.٦٧٩	للقيمة الحالية لمدفوعات الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ = ٣(١,٠٦) $\div$ ٢.٠٠٠
١.٥٨٤	للقيمة الحالية لمدفوعات الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ = ٤(١,٠٦) $\div$ ٢.٠٠٠
١.٤٩٥	للقيمة الحالية لمدفوعات الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ = ٥(١,٠٦) $\div$ ٢.٠٠٠
٨.٤٢٥	الإجمالي

وهذا طريقة أخرى لحساب ذلك وهي 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 " الأنترنت ") ، و يبلغ معدل القيمة الحالية ٤,٦١٦٤ ، ويضرب ذلك المعامل في المدفوعات السنوية لـ ٢٠٠٠ جنيه تنتج القيمة الحالية ٩٢٥٠٠ جنيه

قسم (٢٣)

الإيراد

نطاق هذا القسم

٢٣-١ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التالية:

- (أ) بيع سلج (سواء كانت منتجة بواسطة المبدأة بغرض البيع أو مشتراة بغرض إعادة بيعها) .
 - (ب) تقديم خدمات .
 - (ج) عقود الإنشاءات والتي تكون فيها المنشأة هي المطلوب .
 - (د) استخدام النور لأصول المنشأة مما يؤد عنه عك أو يتلوت أو توزيعات لأرباح .
- ٢٣-٢ تتناول أقسام أخرى من هذا المعيار الإيرادات وعناصر الدخل الأخرى التالية والناجمة عن بعض المعاملات أو الأحداث :

- (أ) اتفاقيات للتأجير (راجع القسم (٢٠) عقود للتأجير) .
- (ب) توزيعات الأرباح أو عناصر الدخل الأخرى الناتجة عن الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (راجع القسم (١٤) "الاستثمارات في شركات شقيقة" والقسم (١٥) "الاستثمارات في مسروعات المشتركة") .
- (ج) لتغير في القيمة للعقد للأصول والالتزامات المالية أو التصرف فيها (راجع القسم (١١) "التدوينات المالية الأساسية" ، والقسم (١٢) "إصدارات التدوينات المالية الأخرى")
- (د) مغلغة .
- (هـ) الاعتراف الأولي والتغير في قيمة العدة للأصول الحسوبة المتلفة بالأمانة الزراعية (راجع القسم (٣٤) "الأنشطة المنحصصة") .
- (و) الاعتراف الأولي بالإنتاج الزراعي (راجع القسم (٢٤)) .

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 تجاري أو خصم تعجيل الدفع أو خصم الكمية .

٢٣-٤ على المنشأة أن تعترف فقط ضمن الإيراد بإجمالي لتدفقات لداخلية من قسمة الاقتصادية التي تم امتلاكها فعلاً أو تلك المستحقة للمنشأة ، ولا يعتبر إيرداً المبلغ المحصلة لحساب طرف آخر مثل ضرائب المبيعات ، والضرائب على النضج والخدمات ، وضرائب القيمة المضافة ، وفي حالة عمليات الوكالة ، يتمثل إيراد المنشأة في قيمة العمولة فقط . وعلى ذلك فإن السالغ المحصلة بالتبعية عن الموكل لا تعتبر إيرداً للمنشأة .

الدفع المؤجل

٢٣-٥ عندما يؤجل التدفق الداخل من البذبة أو ما في حكمها ، وعندما يتضمن الاتفاق في جوهره عملية تمويل فقد قيس للقيمة المعادلة لتقبل بالقيمة العادلة لكافة المتحصلات المستقبلية محسوبة على أساس معدل العائد العكسي .

وتنشأ معاملة التمويل على سبيل المثال عندما ، تسمح للمنشأة انتماءا للمشتري بنون عائد أو قد تحيل من المشتري ورقة قبض بعك بقل عن معدل العائد الساري بالسوق كمقابل للبضاعة المداعة . ويعرف معدل للعائد العكسي بأنه ذلك المعدل الذي يمكن تحديده بصورة أوضح وفقاً لأي من الطريقتين التاليين :

(أ) معدل للعائد السائد على لمدة مماثلة يتمح مصرها نفس التقييم الاقتصادي ،
أو (ب) معدل لعائد المستخدم بخصم للقيمة الاسمية لأداة توفد للوصول لسعر للبيع التنفيذي الحالي للسلع أو الخدمات .

و يعرف بالفارق بين القيمة الحالية لكافة المتحصلات المستقبلية والقيمة الانسية للمقابل كبرهات فوائد (عوائد) متبقية للتقريين "٢٣-٢٨" و "٢٣-٢٩" وطبقاً للفصل (١١) .

تبادل السلع أو الخدمات

٢٣-٦ على المنشأة ألا تعترف بالإيراد في حالة:

(أ) تبادل السلع أو الخدمات ذات الطبيعة ولقيم للمتاملة
أو (ب) تبادل السلع أو الخدمات ذات الطبيعة ولقيم للمتاملة إلا أن المعاملة تقتد للجوهر للتجاري .

٢٣-٧ تعترف المنشأة بالإيراد عندما يتم بيع سلع أو تقديم خدمات في عمق تبادل مقابل سلع أو خدمات ذات طبيعة وقيم مختلفة في معاملة ذات جوهر تجاري ، وفي هذه الحالة تقلل المعاملة :

(أ) القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بعد تعديلها بأي تحويلات لفائدة أو ما في حكمها .

أو (ب) في حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بدرجة تعتمد عليها ، فيقل الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو للخدمات المقدمة بعد تعديلها بأي تحويلات لفائدة أو ما في حكمها .

أو (ج) في حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة سواء للأصل المستلم أو الأصل المضمّن بدرجة تعتمد عليها ، فيقل الإيراد في هذه الحالة باستخدام القيمة الدفترية للأصل المضمّن بعد تعديله بأي تحويلات لفائدة أو ما في حكمها .

تعديد المعاملات التي قدر إيراداً

٢٣-٨ وفقاً لهذا القسم يتم تطبيق شروط الاعتراف بالإيراد بالنسبة لكل معاملة من المعاملات على حدة ، وفي بعض الحالات يكون من الضروري تطبيق شروط الاعتراف هذه على المبررات المكونة للمعاملة كونه بصورة مستقلة وذلك لإظهار جوهر للمعاملة. فعلى سبيل المثال ، إذا تضمن سعر بيع أحد المنتجات مبلغاً معيّنًا كمقابل لخدمات مستقبلية ، فإنه يجب تأجيل إدراج هذا المبلغ كإيراد وتسجيله على مدار فترة تقديم الخدمات المستقبلية ، وعلى العكس ، فإنه يجب تعيين شروط الاعتراف على اثنين أو أكثر من المعاملات معاً إذا كانت هذه المعاملات مرتبطة ببعضها البعض بالشكل الذي يجعل الأكثر تجاري لها لا يمكن فهمه بدون الرجوع إلى مجموعة هذه المعاملات . على سبيل المثال ، قد تقوم المنشأة ببيع سلع وفي نفس الوقت تعقد اتفاقاً مستقلاً لإعادة شراء هذه السلع في تاريخ لاحق مما يترتب عليه عدم أثر جوهر المعاملة.

٢٣-٩ في بعض الأحيان وكجزء من عمليات البيع قد تقوم المنشأة ببيع عملائها سحبة ولاء، بشكل يمكن هؤلاء العملاء من استخدام هذه السحبة مستقبلاً في الحصول على سلع أو خدمات مجانية أو بسعر مخفض . في مثل تلك الحالات ووفقاً للفقرة ٢٣-٨ فإنه يتم المحاسبة عن تلك السحبة باعتبارها مفردة مستقلة من مفردات عملية

للبيع للمنشأة. 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 بالأسرر شك بقيمتها للعائلة - وهو ما يعنى على سبيل المثال قيمة تلك المنحة هي حصة إمكانية بيعها بشكل منفصل.

بيع سلع

١٠-٢٣ يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع سلع إذا توفّر جميع الشروط التالية :

- (أ) قيام المنشأة بتحويل للمخاطر والعوائد الأساسية لملكية السلع إلى المشتري .
- (ب) ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بدرجة التي ترتبط عادة بالسلعة ، أو الرقابة للتعامل على السلع المباعة .
- (ج) إمكانية قياس قيمة الإيراد بطريقة تعتمد عليها.
- (د) توفر توقع كلف مر تنفق للمبالغ الاقتصادية للمعالجة للمعاملة إلى المنشأة .
- (هـ) إمكانية تحديد التكاليف التي تحدثها أو ستحدثها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بدرجة تعتمد عليها.

٢٣-١١ يتطلب تحديد للتوقيت الذي قامت فيه المنشأة بنقل المخاطر والعوائد الأساسية للملكية إلى المشتري فحص لطرفين المحيطة بالمعاملة ، وفي أغلب الأحيان يتزامن نقل مخاطر وعوائد الملكية مع نقل حق الملكية لقانوني أو نقل حيازة الأصل إلى المشتري كما هو الحال في أغلب عمليات البيع بالتجزئة ، وفي حالات أخرى تنتقل مخاطر وعوائد الملكية إلى المشتري في وقت يختلف عن وقت نقل حق الملكية لو نقل حيازة الأصل له .

٢٣-١٢ لا يعترف بالإيراد إذا ما احتفظت المنشأة بمخاطر أساسية للملكية ، وعن أمثلة بعض الحالات التي قد تحتفظ فيها المنشأة بالمخاطر والعوائد الأساسية للملكية ما يلي :

- (أ) عندما تستمر المنشأة في تحمل المسؤولية عن الأداء غير المرضي للأصل لمباع وغير المنطقي بالضمانات العادية.
- (ب) عندما يتوقف تحصيل الإيراد الخاص بعملية بيع بضاعة على قيام المشتري ببيع هذه البضاعة إلى طرف ثالث.

(ج) عندما يتم شحن السلع بشرط أن يتم الاستلام بعد التركيب . ويكون التركيب جزءاً أساسياً من العقد ولم يتم استكماله بمعرفه المشتاة بعد .

(د) عندما يكون للمشتري الحق في التراجع عن الشراء لسبب محدد في عقد البيع لو شون إيداء لمجانب ولا تكون للمشتاة مؤكدة عن احتمالات رد السلع إليها.

٢٢-١٤ إذا احتفظت المشتاة بأحد المخاطر غير الأساية للملكية ففي هذه الحالة تعتبر للمعاملة عملية بيع محفظة 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 المشتاة بمنح العميل حق رد قيمة السلع إذا كانت بضاعة معينة لم لم تلق قبولاً من العميل لأسباب أخرى ، ففي هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد في تاريخ البيع بشرط أن يتوفر لدى المشتاة إمكانية تقدير قيمة المردودات بطريقة معينة عليها وفي مثل تلك الحالات تقوم للمشتاة بالاعتراف بمخصص تلك المردودات طبقاً للنسب (٢١) المخصصات والظروف المحتملة .

تقديم خدمات

٢٢-١٤ يعترف بالإيراد الخاص بتنفيذ عملية تقديم خدمة عندما يكون من الممكن تقدير نتائجها بطريقة يعتمد عليها وذلك إلى المدى الذي تم تنفيذ من المعدلة حتى تاريخ نهاية الفترة المالية (يطلق عليها طريقة نسبة الإنجاز) . ويمكن تقدير نتائج تنفيذ عملية معينة بدقة إذا توافرت كافة الشروط التالية مجتمعة :

- (أ) يمكن قياس قيمة الإيراد بدرجة يعتمد عليها.
 - (ب) أنه من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمشتاة.
 - (ج) أنه يمكن قياس مستوى إتمام العملية في تاريخ القوائم المالية بضرب نسبة اعتماد عليها.
 - (د) أنه يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها في العملية وكذلك التكاليف للارصة لاتتمها بدرجة يعتمد عليها.
- ونوه الفرق من ٢٣-٢١ إلى ٢٣-٢٧ إرسداً حاصداً عن كيفية توضيح طريقة نسبة الإنجاز.

٢٢-١٤ عندما يتطلب تدبيرة الخدمة تنفيذ عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة محددة من الوقت ، ويتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسمة للتأثير خلال الفترة لمعينة ، إلا إذا توافر التنبؤ بأن إحدى الطرق الأخرى تعبر بصورة أفضل عن مستوى الإنجاز .

ولما كان عملاً معيَّناً بعد أهم الأعمال الواجب تنفيذها - فيتم تأجيل الاعتراض بالإنابة إلى أن يتم استكمال هذا العمل الهام .
٢٣-١٦ إذا كانت للمعاملة تشمل على تأدية خدمة ولا يمكن تقدير نتائج تنفيذها بدقة ، فلا يعترف بالإيراد الحاضر بها إلا إلى المدى الذي يقلل 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 الإنجاز الذي وصل إليه نشاط العقد في تاريخ نهاية الفترة المالية (عادة ما يمتدح عنها طريقة نسبة الإنجاز) . ولكي يعتمد تقدير الناتج النهائي ، يجب أن يكون هناك تقدير يعتمد عليه لكل من مستوى إتمام العقد ، والتكاليف المتبقية للإنجاز ، ومدى إمكانية الحصول للمستطقات .
وتوفر للفترات من "٢٣-٢١" إلى "٢٣-٢٧" إرشادات حاصلة عن كيفية تطبيق طريقة نسبة الإنجاز .

٢٣-١٨ يتم عدة تطبيق متطلبات هذا القسم بصفة مستقلة على كل عقد من عقود الإنشاءات ، ولكن في بعض الحالات يقتضي الأمر تطبيق هذا القسم على كل مكون يمكن فصله من مكونات العقد ، أو على مجموعة من العقود مجتمعة معاً وذلك عن أجل إظهار جوهر هذا العقد أو مجموعة العقود منه .

٢٣-١٩ عندما يطبق للعقد 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) قول 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 تشمل 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.
- (ب) تكون العقود مرغطة ومداخلة وكأنها في حقيقتها عملية واحدة ذات همتز راجع أحمل.
- (ج) يتم تنفيذ العقود المختلفة في ذات الوقت (على التوالي) أو في ترتيب زمني مستمر الواحد تلو الآخر.

تفانيات إنشاء العقارات

- ٢٣-٢٠ يقوم المنشأة التي تتولى إنشاء عقار بمعرفتها أو من خلال مقاولي الباطن - ونخل في اتفاق مع واحد أو أكثر من المشترين قبل استكمال البناء - بالمحاسبة عن تلك الانفاقية باعتبارها بيع خدمات ويمكنها استخدام طريقة نسبة الإتمام عندما:
- (أ) يكون المشتري قدرا على تحديد العناصر الرئيسية للتصميم الخاص بالعقار قبل بداية الإنشاء و/أو تحديد التغييرات الرئيسية في الإنشاءات بمجرد أن يصبح الإنشاء في مرحلة التنفيذ (سواء استخدم هذا الحق أم لا).
- لو (ب) يقوم المشتري بقتناء وتوريد مواد البناء بينما تقوم المنشأة بخدمات الإنشاء فقط.
- ٢٣-٢٠ ب في حالة أن تكون المنشأة مطالبة بدئية بخدمات وتوريد مواد البناء مع توفاء بالقرارات المتفق عليها بتسليم العقار إلى المشتري، فيتم المحاسبة عن الاتفاق على أنه بيع سلع. وفي هذه الحالة لا يكون للمشتري حق السيطرة كما أنه لا يحتفظ بالمحاطر والعوائد الأساسية لملكية الأعمال تحت التنفيذ في حالتها للراحة خلال عملية التنفيذ، وعليه فيتم تحويل تلك المحاطر والعوائد فقط عند تسليم العقار بعد اكتماله إلى المشتري.

طريقة نسبة الإتمام

- ٢٢-٢١ تستخدم هذه الطريقة للاعتراف بالإيراد من تقديم خدمات (راجع الفقرات من ٢٣-٢١ إلى ٢٤-٢٣) ومن عقود الإنشاءات (راجع الفقرات من ٢٣-٢١ إلى ٢٣-٢٠). وعلى المنشأة مراجعة تقدير الإيرادات والتكاليف وتحديث تلك للتغيرات - إذا لزم الأمر - ضالما أن هناك تقديراً في مستوى إتمام 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 قعمل بطريقة يعتمد عليها وطبق لمصلحة العقد. ومن هذه الطرق:

(أ) نسبة التكلفة المضافة على العمل المجرى حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقررة الإجمالية للعقد. وعندما يتم تحديد مستوى الإتمام بالاعتماد على ما تم تحمته من تكاليف العقد حتى تاريخه. فإن تلك لتكاليف المضافة يجب ألا تتضمن التكاليف المرتبطة بالاشتراك المستقبلية مثل المواد أو المنفعات المقدمة.

(ب) حصر الأعمال المنفذة.

(ج) الانتهاء فعلياً من جزء من أعمال الخدمة أو عقد للمقولة.

ولا تعكس عادة مدفوعات دورية من العملاء والمدفوعات المخصصة مقدماً منهم مستوى العمل المنجز فعلياً.

٢٣-٢٣ تعترف المنشأة بالتكاليف التي تتعلق بنشاط مستقبل للخدمة أو لعقد الإنشاء مثل المواد والمنفعات المقدمة كأصول عندما يكون من المحتمل استرداد تكلفتها.

٢٣-٢٤ على المنشأة الاعتراف بالتكاليف التي لن يمكن تعويضها لو استرداها كمصروفات فوراً.

٢٣-٢٥ عندما يكون من غير الممكن تقدير نتيجة عقد الإنشاءات بطريقة يعتمد عليها يتم:

(أ) الاعتراف بالإيرادات في حدود تكاليف العقد للمضافة فقط والتي يكون من المتوقع استردادها.

(ب) إثبات كافة تكاليف العقد كمصروفات في فترة التي كُففت فيها.

٢٣-٢٦ عندما يكون هناك احتمال أن تزيد إجمالي لتكلفة المتوقعة لعقد الإنشاء عن إجمالي الإيرادات المتوقعة منه يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً وذلك مقابل تكبير محصور للحدود المحملة بخسارة الرجوع القسم (٢١)).

٢٣-٢٧ في حالة ظهور شك في إمكانية تحصيل أي مبالغ سبق إرباحها كإيرادات للعقد، بند لإرجاع المبلغ المشكوك في تحصيله كمصروف بدلاً من اعتباره تخفيضاً لمقيمة إيرادات العقد.

الموائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

٢٣-٢٨ تعترف المنشأة بالإيراد الناتج عن استخدام الغير لمولده والتي ينتج عنها موائد وإتاوات

وتوزيعات أرباح في ضوء ما جاء بالفقرة '٢٣-٢٩' لإذ توفر الشرطان التاليان:

(أ) يكون من المتوقع بشكل كبير تدفق للمنافع الاقتصادية لمصاحبة المعاملة له المنشأة.

و (ب) يمكن قبل ملء الإيراد بشكل معتمد عليه.

٢٣-٢٩ يعترف بالإيراد وهذا للأسس التالية :

- (أ) العوائد - يعترف بها باستخدام معدل لعائد الفعلي مع الأخذ في الاعتبار الفترة الزمنية كما هو موضح في الفقرات من "١١-١٥" إلى "١١-٢٠".
- (ب) الإتاوات - تدلى أسس مبدأ الاستحقاق وحقاً لشروط العقد.
- (ج) توزيعات الأرباح - يتم الاعتراف بها في الفترة التي يصدر لها من الأسهم الحق في تحصيل. مبالغ هذه فتوزعت .

الإفصاح

لفصلاات عامة عن الإيراد

٢٢-٣٠ على المنشأة أن تفصح عن الآتي:

- (أ) السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما فيها الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى الإلتزام للعمليات التي تشمل تأدية خدمات.
- (ب) توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له بما يتضمن - كحد أدنى - الإيراد الناتج مما يلي :

(١) بيع سلع

(٢) تلبية خدمات

(٣) عوائد

(٤) إتاوات

(٥) توزيع الأرباح

(٦) عمولات

(٧) منح حكومية

(٨) أنواع إيرادات أخرى هامة

الإفصاح عن الإيراد الناتج عن عقود الإنشاءات

٣١-٢٣ على المنشأة أن توضح عما يلي:

- (أ) قيمة إيرادات العقود التي تُد الاعتراف بها كإيرادات عن الفترة.
 - (ب) الطرق المستخدمة لتحديد إيرادات العقود التي تُد الاعتراف بها ضمن إيرادات الفترة.
 - (ج) الطرق المستخدمة في تحديد مستوى الالتزام للعقود تحت التنفيذ.
- ٣٢-٢٣ - على المنشأة أن تعرض ما يلي:
- (أ) إجمالي المبالغ المسحقة على العملاء عن أعمال العقد كأصل ضمن الأصول.
 - (ب) إجمالي المبالغ المسحقة للعملاء عن أعمال العقد كالتزام ضمن الالتزامات.

ملحق قسم (٢٣)

أمثلة على الاعتراف بالإيراد وفقاً للمبادئ الواردة في القسم (٢٣)

يرتبط هذا الملحق القسم (٢٣) إلا أنه لا يمثل جزءاً منه. ويوفر هذا الملحق إرشادات عن كيفية تطبيق متطلبات القسم (٢٣) في الاعتراف بالإيراد .

١-٢٣ تركز الأمثلة التالية على أوجه معينة للمعاملات وبالتالي فهي لا تتناول كافة العوامل التي قد تؤثر على الاعتراف بالإيراد. ويوجه 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 منتج

٢-٢٣ ملغاة .

مثال (١) البيع بالحدود الفواتير دون تسليم السلع للعميل: في هذه الحالة يتم تأجيل تسليم السلع المبيعة للمشتري بناءً على طلبه مع نقل ملكيتها إليه وموافقة على ما جاء بالفواتير المصدرة .

٢-٢٣ يتم الاعتراف بالإيراد في مثل هذه الحالات حينما تنتقل الملكية للمشتري ، مع مراعاة ما يلي :

(أ) أن التسليم متوقع حدوثه بشكل كبير .

و (ب) أن السلعة متاحة لدى البائع وأنها محددة وحاضرة لتسليمها للمشتري وقت الاعتراف بالبيع.

و (ج) وجود تعليمات محددة من المشتري بتأجيل التسليم.

و (د) أن شروط الدفع للعندية مطلقة.

ولا يتحقق الإيراد إذا كان هناك مجرد نية لاقتناء أو تصنيع المنتج عند حلول تاريخ التسليم .

مثال (٢) شحن السلع مع خضوعها لشروط : (التركيب والفحص)

١٦٣-٤ يتم الاعتراف بالإيراد عادة عندما يقبل المشتري الاستلام ويتم الانتهاء من التركيب والفحص ، إلا أنه يتم الاعتراف بالإيراد فور موافقة المشتري على الاستلام لدى المعالاة التالية:

(أ) أن تكون عملية التركيب بسيطة بظنيتها . فعلى سبيل المثال تركيب جهاز تلفزيون تم قصه بالمصنع ولا يحتاج الأمر إلا إلى إرجاعه من قبوة وتوصيله بالاطقة الكهربائية والإيرال.

أو (ب) أن الفحص لا يتم إلا بفرض التحديد النهائي للأسعار للتعاقدية مثل نوريد الحديد لحام أو سكر أو الفول.

مثال (٣) شحن السلع مع خضوعها لشروط: (القبول عندما يتمتع المشتري بحق رد السلع)

١٦٣-٥ إذا كانت هناك حالة من عدم التكد بشأن احتمال رد البضائع ، يعترف بالبائع بالإيراد فقط عندما يكون المشتري قد قبل للشحنة رسمياً أو أنه قد تم تسليم السلع فعلياً ولتتبت فترة حق المشتري في الرقص.

مثال (٤) شحن السلع مع خضوعها لشروط: (مبيعات الأمانة حيث يتعهد المستلم (المشتري) ببيع السلع لحساب المرسل (البائع))

١٦٣-٦ يهوه المرسل في هذه الحالة بالاعتراف بالإيراد حتى يتم بيع البضائع بواسطة المستلم إلى طرف ثالث.

مثال (٥) شحن السلع مع خضوعها لشروط: (الدفق عند تسليم المبيعات)

١٦٣-٧ يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام تسليم البضائع للمشتري واستلام البائع لو وكله لقمة البضائع نقداً.

مثال (٦) مبيعات القسيط المسبق : والتي بموجبها لا يتم تسليم السلعة المبيعة إلى المشتري إلا عند قيامه بمداد آخر قسط من قيمتها وذلك في حالة البيع باستخدام حد من الأقساط

١٦٣-٨ يتم الاعتراف بالإيراد المانع عن مثل هذه مبيعات حد تسليم السلع للمشتري . ومع هذا إذا كانت الفترة السابقة تنير إلى أن معظم هذه المبيعات تتم بصورة دائمة ومستمرة فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد عندما يتم استلام دفعة جوهرية من تحت حساب ببيع بشرط أن تكون البضاعة مائة لدى البائع ومحددة وحاضرة لتسليمها للمشتري.

مثال (٧) الطلبات التي يتم مقدما تحصيل ثمنها كلياً أو جزئياً وتكون السلع غير موجودة فعلاً بالمخازن في الوقت الراهن لكونها طس سبيل المثال لم تصنع بعد أو لأنها سوف ترسل مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث

١٢٣-٩ لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عندما يتم تسليم السلع للمشتري.

مثال (٨) اتفاقيات البيع مع إعادة الشراء (بخلاف معاملات المبادلة) حيث ينطبق البائع عند البيع على إعادة شراء نفس السلع في تاريخ لاحق ، أو يكون للبائع الحق في طلب إعادة شراء السلع ، أو يكون للمشتري الحق في الاختيار في طلب البائع بإعادة شراء السلع

١٢٣-١٠ في حالة اتفاقية البيع مع إعادة الشراء للأصل بخلاف الأصل المالي فإنه يجب تحليل ودراسة بنود الاتفاقية لتحديد ما إذا كانت محاضر وعوائد الملكية قد تم نقلها حوالياً إلى المشتري ، فإذا تم التأكيد من نقل تلك المخاطر للمشتري يعترف المنتج بالإيراد.

أما إذا تبين أن البائع ما زال يحتفظ بمخاطر وعوائد الملكية رغم انتقال حق الملكية القانوني إلى المشتري فإن المعاملة تعد بمثابة اتفاقية تمويل لا ينتج عنها إيراد.

يراعى في اتفاقية بيع مع إعادة الشراء للأصل المالي تطبيق القسم (١١)

مثال (٩) المبيعات لأطراف وسيطة مثل الموزعين أو فوكلاء أو آخرين لإعادة البيع

١٢٣-١١ 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 كبطاعة أمانة.

مثال (١٠) الاشتراكات في المنشآت وقينود للمساهمة

١٢٣-١١ إذا تساوت قيمة المواد المشترك فيها في كل فترة قيم الاعتراف بالإيراد بطريقة تقسم ثلثت على مدار الفترة التي يغطيها الاشتراك. أما إذا اختلفت قيمة المواد من فترة لأخرى فإنه يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً للقيمة البيعية للمواد المرسله بالنسبة إلى إجمالي قيمة المبيعات المقصدة لكل المواد التي يغطيها الاشتراك.

مثال (١١) المبيعات التي يتم تحصيل مقابلتها على القسط

١٢٣-١٢٢ يتم الاعتراف بسعر البيع بدون قوائد كإيراد في تاريخ البيع ، ويكون سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل ويتم تحديدها بحجم قيمة الأقساط المستحقة باستخدام سعر العائد للحكوى. ويتم الاعتراف بالعرف كإيراد باستخدام سعر الفائدة الفعال .

مثال (١٢) اتفاقيات إنشاء العقارات

١٢٣-١٢٤ تقوم المنشأة التي تتولى إنشاء عقار بمعرفتها أو من خلال مقاولي قبائل - وتتدخل في اتفاق مع دلت لم أكثر من المشتريين قبل اكتمال إنشاء - بالمعاسبة عن تلك الاتفاقية باعتبارها بيع خدمات ويمكنها استخدام طريقة نسبة الإنجاز عندما: (أ) يكون المشتري فائرا على تحديد المراحل الرئيسية للتصميم للعناصر بالعقار قبل بداية الإنشاء و/أو تحديد التغييرات الرئيسية في الإنشاءات بمجرد أن يصبح الإنشاء في مرحلة التتبع (سواء استخدم هذا الحق أم لا).

أو (ب) يقوم المشتري باقتناء وتوريد مواد البناء بينما تقوم المنشأة بخدمات الإنشاء فقط.

١٢٣-١٢٥ في حالة أن تكون المنشأة مطلوبة بتأدية الخدمات وتوريد مواد البناء معاً للرفاء بالقرارات المتفق عليها بتسليم العقار إلى المشتري. فيتم المحاسبة عن الاتفاق عن أنه بيع مبلغ. وفي هذه الحالة لا يكون للمشتري حق السيطرة كما أنه لا يحتفظ بالمخاطر والعوائد الأساسية لملكية الأعمال تحت تنفيذ في حالتها فرائضة خلال عملية التنفيذ ، وعليه فيتم تحويل تلك المخاطر والعوائد فقط عند تسليم العقار بعد اكتماله إلى المشتري.

مثال (١٣) البيع مع منح العملاء لمصلحة لولاء

١٢٣-١٢٦ إذا قامت المنشأة ببيع منتج (أ) بسعر ١٠٠ جنيه وتم منح المشتري للمنتج (أ) مصلحة لولاء والتي يتم بموجبها منحهم إمكانية شراء المنتج (ب) بسعر ١٠ جنيهات وكان سعر البيع المعتاد للمنتج (ب) ١٠٠ جنيه وفُتحت المنشأة أن ٤٠% من المشتريين للمنتج (أ) سوف يستخدموا حق منحة الولاء لشراء المنتج (ب) مقابل ١٠ جنيه ، وعلى فرض أن سعر المعتاد للمنتج (أ) بعد الأخذ في الاعتبار الخصومات التي تقدم عادة والتي لم تصبح مقبولة خلال هذا العرض هو ٩٥ جنيه .

١٢٣-١٧ القيمة العادلة للمنفعة هي $40\% \times (18 \text{ جنيه} - 10 \text{ جنيه}) = 3,20 \text{ جنيه}$.

بناءً على ما سبق تقوم المنشأة بتوزيع إجمالي الأرباح البالغة ١٠٠ جنيه بين المنتج (أ) وسعة للولاء باستخدام القيم العادلة لكل معهد البالغين ٩٥ جنيه و ٣,٢٠ جنيه على الترتيب .

وعليه فن:

أرباح المنتج (أ) = $100 \text{ جنيه} \times [95 \text{ جنيه} \div (95 \text{ جنيه} + 3,2 \text{ جنيه})] = 96,74 \text{ جنيه}$.

أرباح المنتج (ب) = $100 \text{ جنيه} \times [3,2 \text{ جنيه} \div (95 \text{ جنيه} + 3,2 \text{ جنيه})] = 3,26 \text{ جنيه}$.

تقديم خدمات

مثال (١٤) ألعاب التركيب

١٢٣-١٨ يتم الاعتراف بكميات التركيب كإيراد بقدر مستوى إتمام التركيب إلا إذا كان التركيب يمثل جزءاً عرضياً غير مؤثر ضمن عملية بيع منتج ، فعندئذ يتم الاعتراف بأنواع التركيب كإيراد عند بيع المنتج.

مثال (١٥) أسعار المنتجات التي تتضمن ألعاب خدمات

١٢٣-١٩ عندما يتضمن سعر بيع منتج معين قيمة محددة كمقابل لخدمات لاحقة (مثل: خدمة ما بعد البيع، تأمين بوليصة الحاسب الآلي) فإنه يتم ترحيل هذه القيمة ويعترف بها كإيراد على مدخل الفترة التي سيتم تنفيذ الخدمة خلالها، ويكون المبلغ المرحل هو ذلك للمبلغ الذي يعطى التكاليف المتوقعة لتأدية الخدمات. موضوع الاتفاق بالإضافة إلى بيع مناسب عن هذه للخدمات.

مثال (١٦) عمولات الإعلان

١٢٣-٢٠ يتم الاعتراف بعمولات الوسائل المرغوبة والمسموعة كإيراد عند ظهور الإعلانات المطلوبة للجمهور، أما عمولات الإنتاج فيتم الاعتراف بها بقدر مستوى إتمام عملية الإنتاج المطلوبة.

مثال (١٧) عمولات وكالات التأمين

١٢٣-٢١ عمولات وكالات التأمين المستمرة لو المستعقة والتي لا تتطلب تأدية خدمات لاحقة من فوكيل، يعترف بها للوكيل كإيراد عند تاريخ بداية عمله لتبليصة أو هي تاريخ

تجديدها. لما إذا كان من المتوقع أن يقوم الوكيل بتأدية خدمات لاحقة خلال فترة سريان الوثيقة فيتم تأجيل قيمة العمولة أو جزء منها والاعتراف به كنيرك على مدار فترة سريان الوثيقة .

مثال (١٨) رسوم الدخول

٢٣-٢٦ يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن العروض الفنية والفعلات والمناسبات الخاصة الأخرى عند حدوثها، فإذا تم بيع شراكات لعند من الأحداث فإنه يتم توزيع الرسوم على كل حدث بالطريقة التي تعكس مدى تأدية الخدمات في كل حدث.

مثال (١٩) رسوم التعليم

٢٣-٢٢ يتم الاعتراف بالإيراد الخاص برسوم التعليم على مدار فترة دراسة التي تعطىها الرسوم.

مثال (٢٠) رسوم الدخول والعضوية

٢٣-٢٤ يعمد 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 لشراك سنوية مستقلة فإنه يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه الرسوم عندما لا يكون هناك شك بدرجة كبيرة في إمكانية تحصيل هذه الرسوم. لما إذا كانت الرسوم تعطى للحق للمشارك في الحصول على خدمات أو نشرات. خلال فترة الاشتراك أو شراء بضائع أو خدمات بأسعار تقل عن تلك الأسعار المستخدمة لغير المشتركين فإنه يتم الاعتراف بالإيراد على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

رسوم الامتياز

٢٣-٢٥ قد تعطى رسوم الامتياز لتوريد الأولي واللاحق للخدمات والمنتجات وكذلك أصول ملموسة أخرى وحقوق معرفة. وبالتالي فإنه يتم الاعتراف برسوم الامتياز كإيراد بالطريقة التي تعكس الغرض الذي تم فرض هذه الرسوم من أجله.

وفد تكون الطرق للتأجيل مناسبة بشكل عام للاعتراف بهذه الرسوم؛

مثال (٢١) رسوم الامتياز : توريد معدات وأصول ملموسة أخرى

٢٣-٢٦ يعترف مانح الامتياز بالقيمة العادلة للأصول للمناعة كإيراد عندما يتم تسليم الأصول أو انتقال حق الملكية.

مثال (٢٢) رسوم الامتياز : توريد خدمات أولية أو لاحقة

١٢٣-٢٧ يعرف مانح الامتياز بالرسوم الخاصة بتقديم خدمات مستمرة سواء كانت جزءاً من الرسوم المبدئية أو كانت رسوماً مستقلة كإيراد عندما يتم تأنيء للخدمات المتعلقة بها، وإذا كانت الرسوم المستقلة لا تغطي تكلفة الخدمات المستمرة مع تحقيق ربح معقول عن هذه الخدمات - يتم تأجيل جزء من الرسوم المبدئية يكفي لتغطية تكلفة الخدمات المستمرة وتحقيق ربح معقول والاعتراف به كإيراد على مدار سلسلة تلك الخدمات.

١٢٣-٢٨ قد يلزم مانح الامتياز بموجب اتفاقيات الامتياز بتوريد معدات أو مفروشات أو أصول ملموسة أخرى بالبيع أو نقل عن الأسعار التي يبيع بها للآخرين أو بأسعار لا تكفي لتحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات ، في هذه الحالات فإن جزءاً من الرسوم المبدئية - يكفي لتغطية التكاليف المضافة التي تجاوز هذا السعر وكذلك لتحقيق ربح معقول عن هذه المبيعات - يتم تأجيله والاعتراف به كإيراد على مدار الفترة التي خلالها يباع خلالها السلع إلى الحاصل على الامتياز.

ويتم الاعتراف برصيد رسوم الامتياز المبدئية كإيراد عندما يتم تأنيء كل من الخدمات المبدئية وكذلك الالتزامات الأخرى الواجب أدائها من مانح الامتياز بشكل حواري (مثال ذلك المساعدة في اختيار المواقع وتدريب العاملين وقنوميل والإعلان).

١٢٣-٢٩ تعتمد الخدمات المبدئية والالتزامات الأخرى في اتفاقيات الامتياز لمناطق جغرافية على عدد المنافذ البيعية المنشأة في هذه المنطقة ، وفي هذه الحالة فإن رسوم المتعلقة بالخدمات المبدئية يتم الاعتراف بها كإيراد بنسبة عدد المنافذ البيعية للنسبة تكون الخدمات المبدئية المتعلقة بها شبه مكتملة .

١٢٣-٣٠ إذا كانت الرسوم المبدئية تستحق سداده خلال فترة طويلة وذلك حالة كبيرة من عدم التأكد من إمكانية تحصيل كامل قيمة هذه الرسوم فإنه يتم الاعتراف بهذه الرسوم مع تحصيل النقدي لتلك الأقساط.

مثال (٢٣) رسوم الامتياز : رسوم الامتياز المستمرة

١٢٣-٣١ الرسوم المفروضة مقابل استخدام حقوق دورية مستمرة ممنوحة بموجب اتفاقية أو مقابل خدمات أخرى مقدمه خلال فترة الاتفاقية، يتم الاعتراف بها كإيراد مع تأنيء الخدمات أو استخدام تلك الحقوق.

مثال (٢٤) رسوم الامتياز : صلبات الوكالة

٢٢-٢٣ قد تتم معاملات بين مانح الامتياز و احصل عليه وتضمن في جوهرها أن يحصل مانح الامتياز كركن للعامل على الامتياز ، فطى سبيل للمثال قد يقوم مانح الامتياز بطلب التوزيعات والتنسيق لتسليمها للعامل على الامتياز بدون تحقيق أرباح ، فإن مثل هذه المعاملات لا ييسأ عنها إيراد .

مثال (٢٥) رسوم الخدمة بتطوير برامج الحاسب الآلي المستخدمة

٢٢-٢٣ يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن رسوم مختلفة بتطوير برامج للماسب الآلي المستخدمة في ضوء مستوى إتمام عملية التطوير ويتضمن فترة الانتهاء من الخدمات بنظام خدمة ما بعد للتسليم.

القوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

مثال (٢٦) رسوم الترخيص والإتاوات

٢٣-٢٤ يعترف مانح الترخيص عادة بالرسوم والإتاوات كمجموعة 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 . ولاغرض التطبيق العملي فإنه يمكن الاعتراف برسوم والإتاوات بطريقة الفصل أدنت على مدار فترة التعاقد. مثال، تلك: عندما يحق للمرحص له استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محدودة.

٢٣-٣٥ عمليات لإنقاذ الحقوق مقابل رسوم ثابتة أو مقابل ضمان لا يسرد بموجب عقود غير قليلة للإلغاء وقتي تسمح للمرخص له باستخدام كافة هذه الحقوق بحرية ولا يكون على مانح الترخيص للقرارات أخرى ولجنة التنفيذ ، تعتبر هذه العمليات لم جوهرها عملية بيع . ومثال تلك: اتفاقية ترخيص لاستخدام برامج الحاسب الآلي ولا يكون على مانح ترخيص القرارات أخرى مع التسليم. ومثال آخر: منح الحق في عرض أفلام الصور المتحركة في الأسواق ولا يكون لمانح الترخيص أي رقابة على الأمور كما لا يتوقع الحصول على إيرادات من حصيلة منفذ بيع لتذكر . في مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد في وقت البيع .

٢٣-٣٦ وفي بعض الحالات يتوقف الحصول رسوم ترخيص 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 يشوب هذا الاحتمال عند وقوع الأحداث المستقبلية المنتظرة.

قسم (٢٤)

المنح الحكومية

نطاق هذا القسم

١-٢٤ يطبق هذا القسم في الحسابة عن كافة المنح الحكومية . وتعرف للمنع الحكومية بأنها مساعدات حكومية في صورة تحويل موزد اقتصالية إلى منشأة معينة في مقابل التزام المنشأة سواء في الماضي أو في المستقبل بشطب شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها .

٢-٢٤ لا تتضمن المنح الحكومية :

- مساعدات حكومية لنفي لا يمكن تحديد قيمة لها بطريقة معقولة.
- للمعاملات مع الحكومة لنفي لا يمكن تمييزها عن للمعاملات التجارية العادية للمنشأة.

٣-٢٤ لا يتناول هذا القسم للمساعدات الحكومية للمقدمة إلى منشأة في شكل مزاي متاحة للمنشأة في تحديد الربح أو الخسارة قصيرة أو في تحديد الإلتزام الضريبي (مثل الإعفاءات الضريبية والمزايا الضريبية للإستثمار والاهلاك المحمل وتخفيض معدلات الضريبة) . ويغطي القسم (٢٩) كمرتب للدخل كالمساعدة عن الضريبة على الدخل.

الاعتراف والقياس

٢٤-٢ : تقوم المنشأة بالاعتراف بالمنح الحكومية علي النحو التالي :

- (أ) عندما لا تقرر للمنحة على المتلقى شروط لاء مستقبلي محدد يتم الاعتراف بالمنحة كإيراد عندما تصبح متحصلات للمنحة مستحقة .
- (ب) عندما تلتزم المنحة للمتلقى بتنفيذ شروط محددة في المستقبل تعترف المنشأة بالمنحة كإيراد فقط عندما يتم تنفيذ هذه الشروط .
- (ج) المنح التي تتسلمها المنشأة قبل تحقق شروط الاعتراف بالإيراد ، يتم الاعتراف بها كإلتزام لحين تنفيذ الشروط .
- (د) يقع احبناً الاعتراف بقيمة للمنحة والأصل بقيمة رمزية.

٥-٢٤ تقوم المنشأة بتقدير قيمة المنح بالقيمة العادلة للأصل لمستطاع أو للمستحق الاستلام.

الإفصاح

٦-٢٤ يجب على المنشأة الإفصاح عن الأمور التالية لمنطقة بالمنح للحكومية :

(أ) طبيعة ومبلغ المنح الحكومية التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية.

(ب) لشروط أو الالتزامات وأية ظروف معقدة أخرى التي لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها والمرتبطة بالمنح للحكومية التي لم يتم الاعتراف بها كإيراد.

(ج) الإشارة إلى النماذج الأخرى للمساعدات الحكومية التي استفادت منها المنشأة بصورة مباشرة .

٧-٢٤ أغراض الإفصاح المطلوب في الفقرة "٦-٢٤" (ج) . تعرف المساعدات الحكومية بأنها تلك التي تقدمها الجهات الحكومية لتحقيق منفعة اقتصادية محددة لمنشأة أو عدد من الممتلكات التي ينطبق عليها شروط معينة مثل تقديم الخدمات والمنتجات 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 .

تطبيق هذا القسم

- ٢٥-٢ على المنشأة تطبيق هذا القسم عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.
- ٢٥-٣ لا يعامل هذا القسم مع التكلفة الفعلية أو المحسوبة (المصنعية) لتكلفة حقوق الملكية بما في ذلك حقوق ملكية الأسهم للممثلة التي لا تخوب كالتزام .
- ٢٥-٤ لا يتطلب من المنشأة تطبيق هذا القسم على تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج ما يلي :

- (أ) أصل مؤهل يقاس بالقيمة العادلة مثل الأصول الحيوية.
- أو (ب) المخزون الذي يصنع أو ينتج بكميات كبيرة على أسس متكرر.
- ٢٥-٥ ملغاة .

٢٥-٦ قد تشمل تكلفة الاقتراض ما يلي :

- (أ) مصروفات الفوائد محسوبة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي كما هي متروكة في محيز المحاسبة لمصرى (٢٦) .
- و (ب) ملغاة.
- و (ج) ملغاة.
- و (د) ملغاة.
- و (هـ) فروق العملة التي تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية في المدى الذي تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد.

٢٥-٧ طبقاً للظروف قد يكون أي مما يلي أصلاً مؤهلاً:

- (أ) المخزون.
- (ب) المصانع.

(ج) محضات توليد الطاقة .

(د) الأصول غير الملموسة .

(هـ) الاستثمارات العفوية .

ولا تعتبر أصولاً مؤهلة الأصول المالية وينود المسحرون التي تصنع بصفة روكبنة
لو بصفة متكررة في فترة زمنية قصيرة . كذلك لا تعتبر أصولاً مؤهلة تلك الأصول
التي تكون جاهزة للاستخدام في الأغراض المعدة لها أو البيع في نفس تاريخ
اقتنائها.

الاعتراض

٨-٢٥ على المنشأة رسالة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بالقتاء أو إنشاء أو إنتاج أصل
مؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل . وعلى المنشأة الاعتراض بتكاليف الاقتراض
الأخرى كمصروفات في الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة .

٩-٢٥ تضاف تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بالقتاء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل إلى
تكلفة هذا الأصل . ويتم رسعة تكاليف الاقتراض هذه ضمن تكلفة الأصل عندما يكون
من المرجح أن تتسبب في خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشاء وتكون هناك إمكانية
لإساس التكلفة بدرجة يعتمد عليها .

تكاليف الاقتراض للمؤهلة للرسعة

١٠-٢٥ تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بالقتاء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هي تكاليف
الاقتراض التي كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل . فإذا قامت
بمنشاء الاقتراض لمال خصيصاً بغرض الحصول على أصل مؤهل يكون من السهل
تحديد تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الأصل .

١١-٢٥ قد يصعب إيجاد علاقة مباشرة بين فرض معين وأصل مؤهل كما قد يصعب أيضاً
تجنب الاقتراض الذي كان من الممكن تجنبه . وتظهر هذه الصعوبة على سبيل المثال
عندما يكون نشاط التمويل في المنشأة منسقاً مركزياً ، وتظهر الصعوبة أيضاً عندما
تقوم مجموعة شركات باستخدام تشكيلة من أدوات التمويل لاقتراض الأموال
بمعدلات فائدة أو بأعفاء متشابهة ثم إعادة إقراض تلك الأموال بشروط مختلفة
لشركات المجموعة . وتظهر تعقيدات أخرى من خلال استخدام تسهيلات أو قروض
ممنوعة أو مرتبطة بعملاء أجنبية وذلك عندما تترس المجموعة بنشاطها في ظل

لقتصاد يعانى من التضخم الشديد ، أو نتيجة للتذبذب فى أسعار الصرف الأجنبي ، ونتيجة لذلك فإنه يصعب تحديد قيمة تكاليف الاقتراض للمصلحة مباشرة باقتناء الأصل وبالتالي يصح الحكم الشخصى لمرءى مطلوباً .

٢٥-١٢ عندما يتم اقتراض الأموال بغرض اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، فعلى الممسأة تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسميتها على هذا الأصل ولتلى تتمثل فى تكلفة الاقتراض الفعلية التى تتكبدها الممسأة خلال الفترة بسبب صعوبة الاقتراض مطروحاً منها أى إيراد تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة .

٢٥-١٣ قد ينتج عن ترتيبات تمويل التى تتخذها الممسأة لتمويل أحد الأصول أن تحصل الممسأة فعلاً على القرض وتتكبد تكاليف القرض مقترنة به قبل استخدام بعض أو كل الأموال فى الإنفاق على الأصل للموئل . وفى مثل هذه الظروف يتم عادة استثمار الأموال مؤقلاً إلى حين إنفاقه على ذلك الأصل . وعند تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسميتها خلال فترة ما قبله يتم تخفيض تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها بقيمة أىيراد مكتسب من استثمار الأموال المقترضة .

٢٥-١٤ عندما يتم الاقتراض بصفة علنية وتستخدم الأموال المقترضة فى اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، فعلى الممسأة تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يمكن رسميتها باستخدام معدل للرسالة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل . وبحسب هذا المعدل على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض للممسأة عن القروض للقيمة خلال المدة وذلك عند استخدام القروض التى تم إبرامها تحديداً بغرض اقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض . ويجب ألا تزيد قيمة تكلفة الاقتراض المرسمة 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 .

لزيادة فى القيمة الدفترية للأصل للموئل عن قيمته الإفرادية

٢٥-١٦ عندما تزيد القيمة الدفترية أو التكلفة الإجمالية المتوقعة للأصل المؤهل عن القيمة التى يمكن استردادها منه أو عن صافى قيمته للبيعية فإنه يتم تخفيض أو استبعاد تلك الزيادة من القيمة الدفترية طبقاً لمتطلبات الأقسام الأخرى . وتحت ظروف معينة فإن قيمة للتخفيض لو الاستبعاد يتم ردها مرة أخرى طبقاً لتلك الأقسام الأخرى .

بدء الرسملة

٢٥-٦٧ تبدأ المنشأة في رسملة تكاليف الإقراض كجزء من تكاليف الأصل المؤهل في تاريخ البدء ، ويعرف تاريخ بدء رسملة بأنه التاريخ الذي تستوفي فيه المنشأة لشروط التالية لمؤلا :

(أ) قامت بتكبد نفقات على الأصل..

و (ب) قامت بتكبد تكاليف إقراض .

و (ج) قامت بالأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو بعبارة .

٢٥-٦٨ يتضمن الإنفاق على الأصل المؤهل تلك النفقات التي نتجت عن سداد نفدي لمو تحويل أصول أخرى أو للتعهد بالتزامات ينتج عنها تحمل فوائد وأعباء تمويل، ويتم تخفيض قيمة تلك النفقات بقيمة نفقات المعاملة أو المبلغ المستلمة عن هذا الأصل، ويتم متوسط للقيمة التقريبية للأصل خلال الفترة - متضمنا تكاليف الإقراض التي سبق رسملتها خلال الفترات مسابقة - قياساً تقريبياً معقولاً للنفقات التي يتم تطبيق معدل الرسملة عليها خلال تلك الفترة .

٢٥-٦٩ لا تقتصر الأنشطة اللازمة لإعداد أصل للاستخدام في الأغراض المحددة لمو بعبارة لتعبر على أنشطة الإنشاء الفعلي للأصل ، وإنما تشمل أيضاً الأعمال الفنية والإدارية المسبقة على أعمال الإنشاء الفعلي، مثل الأنشطة المتعلقة بالحصول على الموافقات من الجهات المعنية قبل البدء في أعمال الإنشاء الفعلي. ومع ذلك فإن هذه الأنشطة لا تتضمن فترات الاحتياط بأصل لا يتم فيها عملية إنتاج لمو تطوير معين من الحالة التي عليها الأصل ، فعلى سبيل المثال فإنه يتم رسملة تكاليف الإقراض المتكبد عندما تكون الأرض محل تخصيصات وذلك عن الفترة التي تكون فيها الأنشطة المتعلقة بالتصديقات تحت التنفيذ ، في حين أنه لا يتم رسملة تكاليف الإقراض المتكبد عن الأرض المقننة بغرض إنشاء مبنى عليها وذلك خلال الفترة التي تكون فيها تلك الأرض محتفظ بها دون وجود أنشطة متعلقة بتخصيصات عليها.

تعليق الرسملة

٢٥-٢٠ علم المنشأة بالتوقف عن رسملة تكاليف الإقراض خلال فترات التي تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل للمو.

٢١-٢٥ قد تتكبد المنشأة تكاليف إقتراض خلال الفترات التي تتعطل فيها المنشأة عن تنفيذ الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو للبيع للخير .
ومثل هذه للتكلفة هي تكلفة احتفظ بأصل مكتمل جرتيا وغير مؤهلة لترسلة ، في حين لا يتم عدة تعليق رسالة تكاليف الإقتراض خلال فترة قسط بأعمال نفية وإلزامية جوهرية . كذلك لا يتم تعليق رسالة تكاليف الإقتراض عندما يكون التوقف مؤقتة بمثابة خطوة ضرورية في عملية إعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للخير ، فعلى سبيل المثال قبل الرسالة تسخر في الفترات المطلوبة لتصبح لمخزون أو الفترات الممتدة نتيجة تأخر إنشاء كوبري بسبب ارتفاع منسوب المياه وإذا ما كان هذا أمراً عادياً في المنطقة الجغرافية التي بنشأ فيها لتكون في وفي الفترة محل الإنشاء .

التوقف عن الرسمنة

٢٢-٢٥ على المنشأة لتوقف عن عملية رسالة تكاليف الإقتراض عندما يكد الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للخير .

٢٣-٢٥ يعتبر الأصل عادة معاً للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للخير عندما يتم الانتهاء من الإنشاء فعلي له ضرر لو كانت هناك بعض الأعمال الإلزامية لمؤقتة ما زالت مستمرة ، وإذا كانت الأعمال المتبقية تمثل في بعض الأعمال تعديلات البسيطة مثل فتكورات التي يتم تغييرها حسب طلب المشتري لو لمستخدم يشير هذا إلى أنه قد تم الانتهاء جوهرياً من كل الأنشطة.

٢٤-٢٥ عندما تقوم المنشأة من الانتهاء من إنشاء أجزاء من الأصل المؤهل ويكون من الممكن استخدام كل جزء من هذه الأجزاء إنشاء مستمر عملية إنشاء باقي الأجزاء الأخرى ، فينفس لتوقف عن رسالة تكاليف الإقتراض على الأجزاء المنتهية طالما تم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد هذه الأجزاء للاستخدام في الأغراض المحددة أم لبيعها.

٢٥-٢٥ يعتبر المجمع التجاري المكون من عدة مبان يمكن استخدام كل منها على حدة هو لعد أمثلة "أصون" مؤهلة حيث يمكن استخدام كل جزء منه لم حين ما زالت باقي الأجزاء تحت الإنشاء ، ومن ثم يتعين لتوقف عن رسالة تكاليف الإقتراض للأجزاء

المكتملة. أما بالنسبة للمصنع الذي يتطلب إنتاجه تركيب خطوط إنتاج عديدة بالنظر إلى
في أجزاء مختلفة من المصنع داخل نفس الموقع كمصنع حديد وصلب وهو أحد أمثلة
الأصول المؤهلة قبل بدء الإنتاج من إعدادها كلاً قبل أن يمكن استخدام أي جزء من
لجودته .

الإفصاح

٢٥-٢٦ على المنشأة أن تصحح عما يلي :

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المرصدة خلال الفترة .

و (ب) معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكاليف الاقتراض الدافعة للرسملة .

الأحكام الانتقالية

٢٥-٢٧ عندما يمثل تطبيق هذا القصد تغييراً في السجلات المحاسبية . على المنشأة تطبيق هذا
لقسم على تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة والتي يقع فيها تاريخ بدء
الرسملة في أو بعد تاريخ تطبيق هذا المعيزر.

قسم (٢٦)

المدفوعات المبنية على أسهم

نطاق هذا القسم

٢٦-١ يهدف هذا القسم إلى تحديد كيفية المحاسبة عن كافة معاملات المدفوعات المبنية على أسهم ، بما في ذلك:

- (أ) معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية، والتي تحصل المنشأة بمقتضاها على سلعا أو خدمات في مقابل إصدار أدوات حقوق ملكية المنشأة (بما في ذلك الأسهم أو حيازات الاكتتاب في الأسهم).
- (ب) معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها نقداً، والتي 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 تُمنح شروط للمنافذ على منح الحق إما للمنشأة أو لمورد تلك السلع أو الخدمات في اختيار أن تقوم المنشأة بتسوية تلك المعاملة إما نقداً (أو بأصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية المنشأة.

٢٦-٢ تتضمن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها نقداً حقوق الحصول على فرق ارتفاع سعر السهم -

فعل. سبيل المثال قد تمنح المنشأة أسهم للعاملين كجزء من حزمة المكافآت الممنوحة لهم والتي بموجبها يصبح للعاملين الحق في الحصول على مدفوعات نقدية مستقبلية (بدلاً من أدوات حقوق الملكية) تعتمد على ارتفاع سعر السهم للشركة عن مستوى محدد على مدار فترة زمنية محددة، أو قد تقوم المنشأة بمنح الحق لعاملاتها في استلام مدفوعات نقدية مستقبلية عن طريق منحهم الحق في أسهم (بما فيها أسهم يتم إصدارها في تاريخ ممارسة حق الخيار في الاكتتاب في الأسهم) والتي تكون قابلة للإسقاط إما بشكل إلزامي (مثلاً عند انتهاء خدمة العامل) أو طبقاً لخيار العامل.

الاعتراف

٢٦-٣ على المنشأة الاعتراف بالملع التي تسلمها أو الخدمات التي تحصل عليها في إطار معاملات المدفوعات المبنية على أسهم عند استلام السلع أو للحصول على الخدمات، وتعترف المنشأة بالمقابل كزيادة إما في حقوق الملكية إذا كان استلام السلع أو الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية، أو كالتزام إذا كان استلام السلع أو الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم يتم تسويتها نقدًا.

٢٦-٤ إذا كانت السلع أو الخدمات التي يتم تلقيها أو شراؤها في معاملة مدفوعات مبنية على أسهم غير مستوفية للشروط التي توصلها للاعتراف بها كأصول، يتم الاعتراف بها كمسروفات.

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 بإنهاء فترة خدمة محددة قبل أن يصبح مستحقا بشكل غير مشروط لتلك المدفوعات المبنية على أسهم ، وفي مثل عيب أي دليل على عكس ذلك، على المنشأة أن تقرض 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 مغالبتها كزيادة في حقوق الملكية أو الالتزامات.

٢٦-٦ إذا كانت المدفوعات المبنية على الأسهم الزمنية حتى يستكمل العامل فترة محددة من خدمة ، فعلى المنشأة أن تقرض أن الخدمات المقدمة من الطرف الآخر مقابل المدفوعات المبنية على أسهم سوف يتم الحصول عليها في المستقبل ، خلال فترة الاستحقاق . وعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تلك الخدمة كما لو كان يتم تقديمها من عامل خلال فترة الاستحقاق، وإثبات مغالبتها كزيادة في حقوق الملكية أو الالتزامات.

قياس معاملات المدفوعات المبنية على أسهم و التي يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية

أساس القياس

٢٦-٧ بالنسبة لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم و التي يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية، على المنشأة أن تقوم بقياس قيمة السلع أو الخدمات المستلمة وكذلك الزيادة المقابلة لها في حقوق الملكية بالقيمة العادلة لهذه السلع و الخدمات التي تم

الحصول عليها إلا إذا تعذر تقدير القيمة للعائلة فذلك للملح لو الخدمات بصورة
محدد عليها ، في هذه الحالة على المشتاء أن يقوم بقياس قيمة هذه السلع والخدمات
وكذلك للزيادة المقابلة لها في حقوق الملكية بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات
حقوق الملكية الممنوحة . وعن أهل تطبيق هذا المطلوب على المعاملات مع العاملين
والأطراف الأخرى التي تقوم بداء خدمات معينة ، على المشتاء قياس القيمة العادلة
للخدمات المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة وذلك
لتعذر تقدير قيمة العائلة للخدمات المستلمة بصورة يعتمد عليها .

٢٦-٨ في حالة المعاملات مع العاملين (بما فيهم الأطراف الأخرى التي تقوم بداء خدمات
مستلمة) ، تقدر القيمة للعائلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح وفي حالة
للمعاملات مع أطراف أخرى غير العاملين ، يعتبر تاريخ القياس هو التاريخ الذي
تحصل فيه المنشأة على السلع أو الخدمات من الأطراف الأخرى .

٢٦-٩ قد يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً باستيفاء العاملين لشروط استحقاق
محددة متعلقة بفترة خدمة لم أداه معين . فعلى سجل العدل ، قد يكون منح مسهماً لو
خبرات اكتساب هم السهم إلى العمل مشروطاً ببقاء العامل في خدمة المنشأة لمدة
رسمية محددة وقد يكون تمة شروط مرتبطة بالأداء . يجب استيفائها مثل تحقيق
المنشأة لنفس نمو معينة في الأرباح (شروط استحقاق غير مرتبطة بالسوق) لو
زيادة محددة في سعر سهم المنشأة (شروط استحقاق مرتبطة بالسوق) . وعن
المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع شروط الاستحقاق المتعلقة بخدمات العاملين أو
شروط الأداء غير المرتبطة بالسوق عند تقدير أدوات حقوق الملكية المتوقعة أن يتم
استحقاقها ، وعلى المنشأة لاحقاً أن تعدل تلك التقدير - إذا لزم الأمر - إذا ما
أشارت المعلومات الجديدة إلى أن عند أدوات حقوق الملكية المتوقعة استحقاقها سوف
تختلف عن التقديرات السابقة . وفي تاريخ الاستحقاق على المنشأة أن تعدل التقدير
بحيث يصبح مساوياً لعدد أدوات حقوق الملكية التي مستحقة بالفعل .

وعلى المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع شروط الاستحقاق المرتبطة وغير
المرتبطة بموادل السوق عند تقدير القيمة العادلة للأسهم لو خبرات الاكتساب في
الأسهم في تاريخ القياس بدون أية تسويات لاحقة بغرض النظر عن النتائج .

٢٦-١٠ على المنشأة أن تقوم بقياس القيمة العادلة لأسهم الوافع والخدمات المستمدة المتعلقة بها) مستخدمة ثلاثة مستويات للقياس حسب تسلسلها كالتالي:

(أ) إذا كان سعر السوق للقابل للرصد متاح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة ،
أستخدم هذا السعر .

(ب) إذا كان سعر السوق للقابل للرصد غير متاح ، نقوم المستند 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 يتوفر سعر سوقى قابل للرصد وكان الحصول على قياس يعتمد عليه في تقدير القيمة العادلة وفقاً للفترة (ب) غير عملي ، نقوم المنشأة باستخدام طريقة غير مباشرة لقياس القيمة العادلة للأسهم ، أو حقوق الحصول على زيادة في سعر السهم المطلوب تقييم يستخدم بيانات السوق إلى أقصى حد متفق عملياً من أجل تقدير سعر أدوات حقوق الملكية في تاريخ المنع والذي كان سيجدد في معاملة متكافئة بين أطراف لديها الدفعية و الرغبة في إتمام هذه المعاملات. وعلى مستوى الشركة استخدام حكمهم الشخصي في تطبيق الفصل و أنسب طريقة للتقييم و ذلك لتحديد القيمة العادلة.

وبجب أن تتوافق أية طريقة مستخدمة للتقييم مع طرق التقييم العامة المتفق عليها لتقييم أدوات حقوق الملكية .

خيارات الاكتتاب في أسهم و حقوق الحصول على الزيادة في ارتفاع سعر السهم التي يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق الملكية

٢٦-١١ على المنشأة أن تقوم بقياس قيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في أسهم وحقوق الحصول على الزيادة في ارتفاع سعر السهم التي يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية (والسلع والخدمات المستمدة المتعلقة بها) مستخدمة ثلاث مستويات للقياس حسب تسلسلها كالتالي :-

(أ) إذا كان سعر السوق للقابل للرصد متاح لأدوات حقوق ملكية الممنوحة ،
أستخدم هذا السعر .

(ب) إذا كان سعر السوق القليل للرصد غير متاح ، تقوم المنشأة بـ تسلسل القيمة المعادلة لمواقع من خيارات الاكتتاب في أسهم و حقوق ارتفاع سعر السهم التي يتم تسويتها بأدوات حقوق الملكية . يستخدم بيانات السوق القليل للرصد الخاصة بالمنشأة مثل أحدث معاملة على خيارات الاكتتاب في الأسهم .

(ج) إذا كان سعر السوق القليل للرصد غير متاح و كان الحصول على قليل يعتمد عليه في تقرير القيمة المعادلة وفقاً للفقرة (ب) غير عملي ، تقوم المنشأة باستخدام طريقة غير مباشرة لقياس القيمة المعادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم وحقوق ارتفاع سعر السهم باستخدام نموذج لتسعير الخيار . وتعتمد المدخلات إلى ذلك النموذج ، (مثل المتوسط المرجح لسعر السهم ، وسعر الممارسة ، وسبة التوزيع المتوقعة ، ومدة خيار الاكتتاب في الأسهم ، والتوزيعات المتوقعة ، وسعر الفائدة الحالي من المخاطر) على بيانات السوق إلى أقصى حد ممكن . وتقدم الفقرة رقم '٢٦-١٠' إرشادات عن تحديد القيمة المعادلة للأسهم المستخدمة في تحديد المتوسط المرجح لسعر السهم ، على المنشأة تقدير نسب التوزيع المتوقعة بما يتناسق مع طرق تقييم المستخدمة لتحديد قيمة المعادلة لأسهم .

التعديلات على الأحكام والشروط التي يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية
٢٦-١١ إذا قامت المنشأة بتعديل شروط الاستحقاق بأسلوب يؤدي إلى استفادة العميل ، على سبيل المثال بأن يتم تخفيض سعر ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعميل 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 :

(١) إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة المعادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (أو زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة) والتي يتم قياسها فوراً قبل و بعد التعديل ، فعلى المنشأة أن تدخل الزيادة الممنوحة في القيمة المعادلة في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة . والقيمة المعادلة الزائدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة المعادلة لأدوات حقوق الملكية المعدلة والقيمة للمعاملة لأدوات حقوق الملكية الأصلية ، والتي يتم

تقدير كليهما في تاريخ التعديل. وإذا وقع التعديل أثناء فترة الاستحقاق، فإنه يتم تضمين القيمة العادلة للزيادة في فاس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة وتحمله على الفترة من تاريخ فتحيل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة. بالإضافة إلى المبلغ المحسوب على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح والذي يتم الاعتراف به على مدار فترة الاستحقاق الأصلية المتبقية.

(ب) إذا أدى التعديل إلى تخفيض القيمة العادية لأرباطات المدفوعات قيمية على أسهم، أو إذا لم يكن للتعديل مورد مالمسة للعامل، يجب على المنشأة على الرغم من ذلك أن تستمر في المحاسبة عن الخدمات المتلقاة كمقابل لأدوات حقوق ملكية للمفوحة كما لم كانت تلك التعديلات لم تحدث.

الإفاءات والتسويات

١٣-٢٦ تقوم المنشأة بالمحاسبة عى الإفاء أو تسوية المدفوعات المبنية على أسهم التي يتم تسويتها بأدوات حقوق ملكية باعتبار ذلك بمثابة تحميلاً في استحقاق خيار الاكتتاب، لذا عليها أن تقوم على الفور بالاعتراف بالمبلغ الذي كان من المفترض أن يتم الاعتراف به بطير الخدمات المتلقاة على مدار فترة الاستحقاق المتبقية.

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها نقداً

٢٦-٢٤ بالنسبة لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها نقداً، على المنشأة أن تقوم بقرنر السلع أو للخدمات المشتراة و الالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة لذلك الالتزام، وإلى أن يتم تسوية الالتزام، على المنشأة أن تميد قياس القيمة للعنلة للالتزام في كل تاريخ لتقوالم للمالية وفي تاريخ التسوية. مع الاعتراف في الأرباح أو الخسائر عن الفترة بأي تغيير يطرأ على القيمة المعدلة.

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التي تتضمن خيار تسويتها نقداً

٢٦-٢٥ بعض معاملات المدفوعات للسنة على أسهم تعطى لأي من المنشأة أو الطرف الآخر للخيار إما بأن يتم تسوية المعاملة نقداً (أو بأية أصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، وفي هذه الحالة على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تلك المعاملة على أنها مدفوعات مبنية على أسهم يتم تسويتها نقداً إذاً:

(أ) كل لدى المنشأة خبرة سابقة بنسبة المعاملة عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية. أو (ب) أن الخيار النقدي ليس له جوهر تجارى وذلك بسبب أن مبلغ النسبة النقدي غير مرتبط بالقيمة المعلنة لأدوات حقوق الملكية فومن المحتمل أن يكون أقل من قيمته من تلك القيمة العادلة .

وفي الحالتين على المنشأة لمحاسبة عن هذه المعاملات كمدفوعات مبنية على أسهم يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية طبقا للقرارات من ٢٩-٧ في ٢٩-١٢.

الأنظمة الخاصة بشركات المجموعة

٢٦-١٦ في حالة منح الشركة الأم لمكافآت في صورة مدفوعات مبنية على أسهم للعاملين بشركة أو أكثر من الشركات التابعة بالمجموعة وتقوم الشركة الأم بإصدار فواتر مالية مجمعة باستخدام معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أو المعايير الكائنة . يسمح لهذه الشركات التابعة بالاعتراف وتحويل نصيبها من مصروف للمدفوعات المعنية على أسهم (و تمقابل لها كمساهمة من الشركة الأم) طبقاً لأسس معنول لتوزيع المصروفات المعترف بها على شركات المجموعة.

الأنظمة الحكومية المنزلة

٢٦-١٧ ملغية.

الإفصاح

٢٦-١٨ على المنشأة أن توضح عن المعلومات التالية عن طبيعة وحدود الترتيبات الخاصة بالمدفوعات المسية على أسهم التي كانت قائمة أثناء الفترة:

(أ) بيان بكل فرع من أنواع ترتيبات المدفوعات المعنية على أسهم التي كانت قائمة في أي وقت أثناء الفترة، بما في ذلك الشروط العامة لكل ترتيب؛ مثل مقتضيات الاستحقاق ، ولحد الأقصى لمدة الخيار للمجموعة، وطريقة تسويته (على سبيل المثال ما إذا كانت ستتم نقداً أو بأداة حقوق ملكية)، وبجواز المنشأة التي تتشابه فروع المدفوعات المعنية على أسهم فيها بشكل جوهري أن تجمع هذه المعلومات مع بعضها البعض.

(ب) عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم والمتوسط المرجح لأعمار ممارسة تلك الخيارات لكل من المجموعات التالية من الخيارات:

(١) للقائمة في بداية الفترة.

(٢) الممنوحة أثناء الفترة.

(٣) التي سقط الحق فيها أثناء الفترة.

(٤) التي قد ممارستها أثناء الفترة.

(٥) التي انتهت صلاحيتها أثناء الفترة.

(٦) للقائمة في نهاية الفترة.

(٧) القابلة للممارسة في نهاية الفترة.

٢٦-٢٩ بالنسبة لترتيبات المدفوعات للمدينة على أسهم والتي يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق الملكية، على المنشأة أن توضح عن كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المستفاد، لو القيمة لعادلة لأصول حقوق الملكية الممنوحة، وهي حالة استخدام طريقة معينة للتقييم، على المنشأة الإفصاح عن طريقة التقييم المستخدمة وأساليب اختيارها.

٢٦-٢٠ بالنسبة لترتيبات المدفوعات للمدينة على أسهم والتي يتم تسويتها نقداً، على المنشأة الإفصاح عن كيفية قياس الالتزام.

٢٦-٢١ بالنسبة لترتيبات المدفوعات للمدينة على أسهم والتي قد تعديلها خلال فترة، على المنشأة الإفصاح عن شرح لتلك التعديلات.

٢٦-٢٢ في حالة ما إذا كانت المنشأة جزء من نظام المدفوعات مجتبه على أسهم لشركات المجموعة وتقوم بالاعتراف وقبيل مصروف المدفوعات الأمنية على أسهم على أساس توزيع محفول للمصروفات المعترف بها للمجموعة، على المنشأة الإفصاح عن حقيقة تلك وأساس للتوزيع (راجع الفقرة ٢٦-١٦).

٢٦-٢٣ على المنشأة أن توضح عن المعلومات التالية عن أثر معاملات المدفوعات المدينة على أسهم على أرباح المنشأة لو خسائرهما عن الفترة المالية وعلى مركزها المالي:

(أ) إجمالي مصروف المعترف به في الأرباح لو الخسائر عن الفترة.

(ب) إجمالي القيمة للفترة في نهاية الفترة للمدينة بالنسبة للالتزامات للمنشأة عن معاملات المدفوعات للمدينة على أسهم.

قسم (٢٧) الاضمحلال الأصول

نطلق هذا القسم

٢٧-١ تتأخر خسارة الاضمحلال عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل عن قيمته الاسترجاعية، ويطلق هذا القسم عند المعداسبة عن الاضمحلال في قيمة كافة الأصول فيما عدا الأصول القتالية وقتئذ تم تداول متطلبات الاضمحلال لها في أقسام أخرى من هذا الميثل:

- (أ) الأصول للضريبة الموجبة (راجع قسم (٢٩) ضرائب الدخل)،
- (ب) الأصول الناشئة عن مزاييا العاملين (راجع قسم (٢٨) مزاييا العاملين) ،
- (ج) الأصول المالية المسترجعة في نطاق قسم (١١) الأدوات المالية الأساسية، أو قسم (١٢) إصدارات الأدوات المالية الأخرى .
- (د) منفا.

(هـ) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة المعادلة (انقصاً) لتكاليف المفرد عند نقطة البيع (راجع قسم (٣٤) الأنشطة المنخفضة).

الاضمحلال قيمة المخزون

سعر البيع (انقصاً) تكاليف الإتمام والبيع

٢٧-٢ يتعين على المنشأة أن تقدر في كل تاريخ للقوائم المالية ما إذا كان هناك لاضمحلال في قيمة أي بند من بنود المخزون. ويتم ذلك التقدير بمقارنة القيمة الدفترية لكل بند من بنود المخزون (أو لكل مجموعة من البنود المماثلة - راجع فقرة "٢٧-٣" مع سعر للبيع (انقصاً) تكاليف الإتمام والبيع - وفي حالة لاضمحلال أي بند من بنود المخزون (أو لأي مجموعة من البنود المماثلة) ، يتعين على المنشأة خفض القيمة الدفترية للمخزون (أو لمجموعة البنود المماثلة) في سعر البيع (انقصاً) تكاليف الإتمام والبيع. ويعتبر هذا للتخفيض خسارة لاضمحلال ويتم الاعتراف به فوراً في الأرباح أو الخسائر.

٢٧-٣ إذا كان من غير العملي تحديد سعر للبيع (انقصاً) تكاليف الإتمام والبيع لكل بند من بنود المخزون على هذه ، يمكن للمنشأة أن تقوم بتجميع بنود المخزون

المنطقة نفس خط الإنتاج والتي لها نفس الغرض لم نفس الاستخدامات. للبهلية
وقتي بتد إنتاجها وتسويقها هي نفس للمنطقة الجغرافية بغرض تقدير الاضمحلال
في قيمته.

رد الاضمحلال

٢٧-١ يتم عمل تقدير جديد لسعر البيع (بافصاً) تكاليف الإتمام والبيع في تاريخ كل قوائم
مالية تالية، وعندما تنتهي الظروف التي سبق تخفيض قيمة المخزون بسببها لم
عندما يوجد دليل واضح دلل هناك زيادة في القيمة للبيعة (بافصاً) تكاليف الإتمام
والبيع بسبب تغير ظروف الاقتصادية ، يتعين على المنشأة رد مبلغ التخفيض
(بحيث لا يتعدى مبلغ الرد للمبلغ الأصلي لخسائر الاضمحلال) بحيث تصبح قيمة
المخزون الدفترية هي التكلفة لم القيمة البيعة (بافصاً تكاليف الإتمام والبيع) المعدلة
أيهما كل.

اضمحلال قيمة الأصول بخلاف المخزون

مبادئ عامة

٢٧-٥ عند تخفيض قيمة الأصل الاستردادية عن قيمته الدفترية. ففي هذه الحالة فقط
يتعين على المنشأة تخفيض قيمة الأصل الدفترية الى قيمة الاستردادية. ويعتبر هذا
التخفيض خسائر لاضمحلال. وتوفر فقرات من ٢٧-١٦ الى ٢٧-٢٠ لمبدأ
عن قياس القيمة الاستردادية.

٢٧-٦ تقوم المنشأة بالاعتراف بخسائر الاضمحلال فوراً في الأرباح لم الخسائر .

مؤشرات حدوث الاضمحلال

٢٧-٧ يتعين على المنشأة أن تدرس في تاريخ كل قوائم مالية ما إذا كان هناك أي مؤشر
على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة أصل. وإذا كان الأمر كذلك، فعلى المنشأة
القيام بتقدير القيمة الاستردادية للأصل. وإذا لم تكن هناك أية دلائل على احتمال
حدوث الاضمحلال في قيمة الأصل فإنه ليس من الضروري عمل تقدير للقيمة
الاستردادية .

٢٧-٨ إذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل منفرداً فعلى المنشأة تحديد
المبلغ القابل للاسترداد لوحده توليد نقد قتي ينتمي إليها هذا الأصل، ويرجع ذلك إلى
أن قيمة القيمة الاستردادية يتعاطب توقعاً لتخفيضات نفية مستقبلية، وأحياناً لا تكون

الأصول المنفردة في حد ذاتها تدفقات نقدية. وتعرف أصول وحدة توليد النقد بأنها هي أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول متضمنة الأصل المطلوب قيمته ، والتي توك - إلى حد كبير - تدفقات نقدية دخلية مستقلة عن التدفقات النقدية للدخلة من الأصول، أو مجموعات الأصول الأخرى.

٩-١٢ عند وجود أية دلائل على احتمال اضمحلال قيمة أصل يمتين على المنشأة مراعاة المؤشرات التالية كحد أدنى:

مصادر المعلومات الخارجية

- (أ) انخفاض القيمة السوقية للأصل في حد كبير خلال الفترة بأكثر مما هو متوقع عادة نتيجة مرور الزمن أو الاستخدام الطبيعي لهذا الأصل.
- (ب) حدوث تغيرات هامة ذات تأثير عكسي على المنشأة خلال الفترة لو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البنية التحتية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة أو في السوق التي يعمل بها الأصل.
- (ج) ارتفاع أسعار الفائدة في السوق أو لبيع أدوات الأخرى على الاستثمارات في السوق خلال الفترة، وعن المحتمل أن يؤثر هذا الارتفاع جوهرياً على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل الاستخدامية وتقليص القيمة الحالية للأصل (إنقاصاً) التكاليف الطبيعية .
- (د) زيادة القيمة التقديرية لصافي أصول المنشأة عن القيمة الحالية للمنفردة للمنشأة ككل (على سبيل المثال قد يتم هذا التقدير فيما يتعلق بالبيع المتوقع لكل المنشأة أو لجزء منها).

مصادر المعلومات الداخلية

- (هـ) نوافر الأدلة على تقادم أو تلف الأصل.
- (و) حدوث تغيرات هامة ذات تأثير عكسي على المنشأة خلال الفترة لو بتوقع حدوثها في المستقبل القريب على الحد أو الأصول الذي يعمل به الأصل أو بتوقع أن يعمل به، وتشمل هذه التغيرات عدم حدوث تشغيل الأصل أو وجود خلط لإيقفه أو إعادة هيكلة عمليات التشغيل المتعلقة به أو وجود خلط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع لاستخدامه أو إعادة تقييم العمر الإنتاجي المقرر للأصل غير المحدد لمصبح معددا.

(ز) توافر الأدلة المتاحة من التقارير الداخلية على سوء الأداء الاقتصادي للأصل حالياً أو مستقبلاً ، وتعتبر نتائج التشغيل والتدفقات نقدية عن الأداء الاقتصادي المنشتر إليه.

٢٧-١٠ إننا نرى هناك مؤشراً على أن أصل ما سوف يحدث اضمحلال في قيمته ، فإن هذا قد يشير إلى ضرورة دراسة العمر الإنتاجي المتبقي أو طريقة الإهلاك (الاستهلاك) لو القيمة المتبقية للأصل وتوحيها بموجب هذا للمعيار حسب القسم للمطبق على هذا الأصل (قسم (١٧) الأصول المتبينة) لو قسم (١٨) الأصول غير الملموسة فيما عدا الشهرة) حتى إذا لم يسبق الاعتراف بقيمة خسائر ناجمة عن اضمحلال لهذا الأصل.

قياس القيمة الاستردادية

٢٧-١١ تمثل القيمة الاستردادية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد في القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف بيعه أو قيمته الاستخدمية لهما أظلم ، وفي حالة عدم إمكانية تقدير القيمة الاستردادية للأصل مفرقاً بقرينة إشارية للأصل في الفقرات من "٢٧-١٢" إلى "٢٧-٢٠" باعتبار أنها تشير أيضاً إلى الوحدة المولدة للنقد فترة ينتمي إليها الأصل .

٢٧-١٢ ليس من الضروري دائماً حساب كلا من القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف بيعه وقيمه الاستخدمية ، فعند تجاوز أي من هذه المبالغ القيمة النظرية للأصل ، فعلى ذلك أنه لا يوجد اضمحلال في قيمة الأصل وبالتالي فليس هناك داع لتقدير القيمة الأخرى.

٢٧-١٣ إننا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن القيمة الاستخدمية لأصل ما تتجاوز بشكل ملموس لقيمه العادلة (ناقصاً) تكاليف بيعه ، فإن القيمة الاستردادية لهذا الأصل يمكن اعتبارها القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف بيعه ، وهذا هو الحال غالباً بالنسبة لأصل يحتفظ به بغرض البيع.

القيمة العادلة (ناقصاً) تكاليف البيع

٢٧-١٤ تعتبر القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف البيع هي سعر البيع في صفقة بيع بارادة حرة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبدل وعلى بيئة من الضائقة مخصصاً هذه تكاليف البيع ، ويعتبر السعر بموجب عقد بيع ملزم في صفقة بيع بارادة حرة أو سعر السوق للأصل في سوق نشط أفضل دليل على القيمة العادلة

لأصل (إقصاء) تكاليف البيع، وإذا لم يكن هناك عقد بيع ملزم أو سوق نشطة للأصل، فإن القيمة المعادلة (إقصاء) تكاليف للبيع تتحدد بناءً على أفضل المعلومات المتاحة التي تعكس القيمة التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة في تاريخ نهاية الفترة المالية عند استبعاد أصل في صفقة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بنية من الخلفاء ويتعاملان بإرادة حرة بعد خصم تكاليف بيع. وعدد نصيب هذه القيمة، تأخذ المنشأة في الاعتبار نتيجة آخر صفقات حاصلة بأصول مماثلة في نفس النشاط.

القيمة الاستخدامية

٢٧-١٥ القيمة الاستخدامية هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للمنتج تولدها من أي أصل. ويتم حساب القيمة الحالية للأصل وفقاً لخطوات التالية:

(أ) تقدر التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي تتوقع المنشأة

الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف فيه.

و (ب) تطبق معدلات الخصم المناسبة لهذه التدفقات النقدية المستقبلية.

٢٧-١٦ تؤثر العناصر التالية في حساب القيمة الاستخدامية للأصل:

(أ) تقدر التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة للحصول عليها من

الأصل.

(ب) التوقعات بشأن التغيرات المحتملة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية

المستقبلية.

(ج) للقيمة الزمنية للنقد مسئلة في سعر الفائدة الحالي للخال من المخاطر

وقسائد في السوق.

(د) قيمة تحمل خطر عدم التأكد المتأصل في الأصل.

(هـ) العوامل الأخرى مثل عدم وجود سيولة والتي يأخذها المتعاملين في السوق

في اعتدالهم عند تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة

الحصول عليها من الأصل.

٢٧-١٧ عند قياس القيمة الاستخدامية لأصل ما، يجب أن تتضمن تقديرات التدفقات النقدية

المستقبلية ما يلي:

(أ) تقدير للتوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية كدالة نتيجة الاستخدام المستمر

لأصل.

(ب) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية الخارجة والتي يلزم تكيدها لتوفير تدفقات نقدية داخلية من الاستخدام المستمر للأصل (متضمنة التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) والتي يمكن ربطها مباشرة بالأصل لو توزعها عليه بأحسن متسبب ومنظم.

(ج) صافي التدفقات النقدية - إلى وحدت، والتي من المتوقع للحصول عليها (لو سادها) عند استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي العشر في حصة بين أطراف كل منهم لديه لرغبة في الثبات وعلى بيئة من الحقائق وبتعاملات بارادة حرة .

ويمكن للمنشأة استخدام المعلومات التي وريت في الموزيات أو التوقعات المالية الحديثة عند تقدير التدفقات النقدية إذا كانت متاحة. وعند قام للمنشأة بتقدير التدفقات النقدية المستقلة لفترات أطول من الفترات التي تعطيها أحدث الموزيات والمقدمات المالية فإنه يمكن للمنشأة استخدام توقعات التدفقات النقدية لفترات بناء على الموزيات والتوقعات باستخدام معدل نمو ثابت أو عتافص للسنوات التالية، إلا إذا كان هناك مبرر لاستخدام معدل نمو متزايد.

٢٧-٢٨ لا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية للمستقبلية ما يلي :

(أ) التدفقات النقدية الخارجة أو الداخلة الناشئة عن الأنشطة التمويلية

أو (ب) متحصلات أو مدفوعات ضريبة دخل.

٢٧-٢٩ تقرر لتدفقات نقدية المستقلة للأصل بناء على حالته الزمنية، ولا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقلة للتدفقات النقدية المستقلة للدخلة والخارجة المفردة والتي تنقش من :

(أ) إعادة مخطط مستقلة لم شترم المنشأة بها بعد.

أو (ب) تحسن لو زيادة لواء الأصل.

٢٧-٢٠ يستخدم سعر (أسعار) الخصم قبل الضريبة في حساب القيمة الحالية بما يحسن للتقييم الحالي للسوق لكل مما يلي :

(أ) القيمة الزمنية للتقود.

و (ب) العناصر المرتبطة بالأصل والتي تم يتم خلالها تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقلة للأصل.

ويجب ألا يحس سعر (أسعار) الخصم المستخدمة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل للمخاطر التي تم بشأنها تسوية مخدورات الصفات النقدية المستقلة وذلك لتجنب لزواجية الحساب.

الاعتراق وقياس خسارة الاضمحلال في قيمة للوحدة المولدة للنقد

٢٦-٢٧ يتم الاعتراق خصمارة الاضمحلال في قيمة الوحدة المولدة للنقد = فقط - إذا

كانت للقيمة الاسبرانية للوحدة أقل من قيمتها الدفترية. ويتم توزيع خسارة الاضمحلال لتخفيض القيمة الدفترية لأصول الوحدة. وذلك بالترتيب التالي:

(أ) أولاً، تخفيض القيمة الدفترية لأي شعرة موزعة على الوحدة المولدة للنقد .

ثم (ب) تخفيض الأصول الأخرى للوحدة بالنسبة والتناسب وعلى أساس للقيمة الدفترية لكل أصل بالوحدة المولدة للنقد.

٢٢-٢٧ في كل الأحوال لا تقوم المنشأة بتخفيض للقيمة الدفترية لأي أصل بالوحدة المولدة للنقد إلى أقل مما يلي أيهم أكبر:

(أ) قيمته العادية (نصف) تكاليف البيع (إذا أمكن تحديدها)

(ب) قيمته الاستخدامية (إذا أمكن تحديدها)

(ج) صفر

٢٣-٢٧ يتم توزيع قيمة خسائر الاضمحلال للرافعة والتي لم يتم توزيعها على أصل

بموجب القود المذكورة في الفقرة "٢٢-٢٧" ، على الأصول الأخرى للوحدة بالقيمة والتناسب على أساس لقيم الدفترية لهذه الأصول الأخرى.

متطلبات إضافية عن اضمحلال قيمة للشهرة

٢٤-٢٧ لا يمكن بيع للشهرة في حد ذاتها كما أنها لا توجد مخفقات نقدية للمنشأة بشكل مستقل

عن الأصول الأخرى ، وبالتالي فإنه لا يمكن قياس القيمة العادلة للشهرة بصورة مباشرة. لذلك فإن القيمة العادلة للشهرة تتم عن طريق قياس القيمة العادلة للوحدات المولدة للنقد التي تتضمن الشهرة.

٢٥-٢٧ لأغراض اختلالات الاضمحلال يتم توزيع للشهرة المقتناء عند تجميع الأعمال

في تاريخ الاقتناء على كل الوحدات المولدة للنقد المقتناء والموقع منها الاستفادة من عملية لتجميع بغض النظر عما إذا كان هناك أصول أو التزامات أخرى في الشركة المقتناء مخصصة على هذه الوحدات.

٢٦-٢٧ يتعلق جزء من القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للفرد محصور غير ذوي السيطرة في الشهرة، ولأغراض لاختبار لاضمحلال قيمة وحدة مولدة للفرد غير مملوكة ملكية عامة متضمنة للشهرة . يتم تعديل القيمة الدفترية للوحدة قدر ضاباً قبل مقارنتها مع قيمتها الاستردادية ، ويتم ذلك بتعظيم القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على الوحدة لتتضمن الشهرة التي تخص حقوق غير ذوي السيطرة ، وبعد ذلك يتم مقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع القيمة الاستردادية للوحدة لتحديد ما إذا كان هناك اضمحلال في قيمة للوحدة.

٢٧-٢٨ في حالة عدم إمكانية توزيع الشهرة على الوحدات التي تولد للفرد منفردة (أو مجموعات من هذه الوحدات) على أساس موضوعي (غير حكمي) وبالتالي - ويهدف لاختبار الشهرة - تقوم المنشأة باختيار اضمحلال قيمة لشهرة عن طريق تحديد القيمة الاستردادية لأي مما يلي :

- (أ) المنشأة المستفادة ذلك، إذا كانت الشهرة ترتبط بمنشأة مختارة غير مندمجة. ويقصد بالمنشأة المندمجة هي المنشأة المستفادة التي تم إعادة هيكلة ليعطنها لو إدراجها في المنشأة المقابلة أو في منشآت تابعة أخرى.
- (ب) المجموعة الكاملة للمنشآت . مع استبعاد المنشآت غير المندمجة، وذلك لو كانت الشهرة ترتبط بمنشأة تم إدراجها.

عند تطبيق هذه الفقرة، فإن المنشأة تحتاج لفصل الشهرة إلى شهرة ترتبط بالمنشآت المندمجة وشهرة ترتبط بالمنشآت غير المندمجة بالإضافة لذلك فإنه يتعين على المنشأة اتباع متطلبات الوحدة المولدة للفرد بهذا القسم عند حساب القيمة الاستردادية وعند توزيع خسائر الاضمحلال على الأصول المتطفلة بالمنشأة أو بمجموعة المنشآت المستفادة أو عند رد هذه الخسائر.

رد خسارة الاضمحلال

٢٧-٢٨ لا ينبغي رد الخسارة الفائضة عن اضمحلال قيمة الشهرة في فترة لاحقة.

٢٧-٢٩ بالنسبة لكافة الأصول قيمة عدا للشهرة ، تقوم المنشأة في كل تاريخ للقرائن المالية بتقدير ما إذا كانت هناك دلائل على أن خسارة لاضمحلال أي أصل معترف بها في الفترات السابقة لم تعد موجودة أو أنها أخذت في الانخفاض. وتعتبر الدلائل على انخفاض الاضمحلال أو تلاشيها هي عكس ما ورد في الفقرة ٢٧-٢٩. وإذا ما وجدت

أى من هذه الدلائل ، على المنشأة تقدير ما إذا كان يجب رد كل أو جزء من خسارة
الاضمحلال السابقة، وتعتمد خطوات القيم بهذا التقدير على ما إذا كانت خسارة
الاضمحلال السابقة للأصل حدثت على أساس :
(أ) قيمة الاستردادية لهذا الأصل المنفرد (راجع الفقرة ٢٧-٣٠)،
أو (ب) قيمة الاستردادية للوحدة المموّدة للنقد الذى ينتمى إليها الأصل (راجع الفقرة
٢٧-٣١) .

رد الخسارة الناتجة 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 قوائم المالية الحالية.
- (ب) إذا رادت للقيمة الاستردادية للفترة للأصل عن قيمته النظرية، تقوم المنشأة
بزيادة القيمة النظرية للأصل حتى قيمته الاستردادية وفقاً للمحددات المذكورة
بالفقرة (ج) أعلاه، وتعتبر هذه الزيادة رداً لخسارة ناتجة عن الاضمحلال،
وتقوم المنشأة بالاعتراف برد الخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل
على الفور فى الأرباح أو الخسائر.
- (ج) يجب ألا تزيد للقيمة النظرية لأصل نتيجة لرد خسارة الاضمحلال عن القيمة
النظرية التى كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) لو لم
يكن قد تم الاعتراف فى السنوات السابقة بالخسارة الناتجة عن اضمحلال
القيمة بالنسبة لهذا الأصل.

- (د) يعد الاعتراف برد الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة ، يعين على المنشأة
تحليل مبلغ الإهلاك (الاستهلاك) فى فترات مستقبلية لتوزيع القيمة المحسنة
للأصل بالقسط منها القيمة المتبقية إلى ، حدث على أساس منظم على مدار
العمر الإنتاجي المتبقي له.

رد الخسارة الناتجة عن الاضمحلال عند تقدير القيمة الاستردادية للوحة المولدة للنقد

٢٧-٣١ إذا كانت خسائر الاضمحلال الأصلية تم تحديدها على أساس للقيمة الاستردادية
لوحدة توليد النقد الذى ينتمى إليها الأصل ، يتم تطبيق المتطلبات التالية:

(أ) تقوم المنشأة بتقدير القيمة الاستردادية لوحدة توليد للفقد في توزيع التكاليف المالية العالية.

(ب) إذا زادت القيمة الاستردادية المقدرة لوحدة توليد للفقد عن قيمتها الدفترية، تعتبر هذه الزيادة رداً للخسارة الناتجة عن الاضمحلال. ويقوم المنشأة بتوزيع مبلغ الرد على أصول الوحدة (فيما عدا الشهرة) بالنسبة والتناسب على أساس القيمة الدفترية لتلك الأصول. وفقاً للمصداق الموضحة بالفقرة (ج) أثناء، ويتم معاملة تلك الزيادات في القيمة الدفترية على أنها رداً للتفسير الناتجة عن اضمحلال الأصول المتفردة. ويتم الاعتراف بها على الفور في الأرباح أو الخسائر.

(ج) عند توزيع رد الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة المولدة للفقد، ينبغي ألا تزيد القيمة الدفترية لأي أصل عن المعدل النهائية أبهم قل:

(١) قيمته الاستردادية،

و (٢) قيمته الدفترية التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الإستهلاك أو الإهلاك) لو لم يكن قد تم الاعتراف في الفترات السابقة بقيمة خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل.

(د) أي قيمة زائدة من رد خسائر الاضمحلال ولم يتم توزيعها على الأصل بسبب المصداق المذكورة في الفقرة (ج) أعلاه، يتم توزيعها بالنسبة والتناسب على الأصول الأخرى لوحدة توليد للفقد (فيما عدا الشهرة).

(هـ) بعد الاعتراف برد خسارة الدفعة عن اضمحلال للقيمة «(إن وجدت)»، يتعين على المنشأة تعيين مبلغ الإهلاك (الإستهلاك) المحمل على كل أصل من أصول الوحدات المولدة للفقد في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المحددة حصاً للقيمة التخريبية (إن وجدت) على أساس منظم على مدار العمر الإنتاجي المتبقى للأصل.

الإفصاح

٢٧-٣٢ على المنشأة أن توضح عن الأثر بالنسبة لكل فئة من الأصول المذكورة في الفقرة ٢٧-٣٣:

(أ) قيمة الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر أثناء الفترة والسود المحملة عليها هذه الخسائر هي قائمة الأرباح أو الخسائر.

(ب) مبلغ رد الحساب الفائجة عن احتسابات القيمة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر أثناء الفترة والفود المحملة عليها هذا الرد في فائضة الأرباح أو الخسائر.

٢٧-٣٣ على المنشأة أن تفصح عن معلومات المطلوبة في الفقرة "٢٧-٣٣" بالنسبة لكل من التصنيف التالي للأصول :

(أ) المخزون.

(ب) الأصول الثابتة (تتضمن الاستثمار العقاري).

(ج) الشهرة.

(د) الأصول الغير ملموسة بخلاف الشهرة.

(هـ) الاستثمارات في الشركات للشقيقة.

(و) الاستثمارات في المشروعات للشركة.

قسم (٢٨)

مزايا العاملين

نطبق هذا القسم

٢٨-١ مزايا للعاملين هي كلفة لتكاليف المزايا التي تمنحها المنشأة للعاملين بما في ذلك للمديرين و أفراد الإدارة مقابل الخدمات التي يقومون بها، وينطبق هذا القسم على كل مزايا للعاملين فيما عدا معاملات المنفوعات المعنية على أسهم حيث يتم تدوينا في القسم (٢٦) المدفوعات المعنية على أسهم، أما عن مزايا للعاملين التي تشملها هذا القسم فهي واحدة من الأربعة أنواع التالية:

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل، وهي مزايا للعاملين (بخلاف مزايا إنهاء الخدمة) التي تستحق بكاملها خلال ١٢ شهرا من نهاية الفترة التي قام فيها العاملون بتقديم الخدمة المتعلقة بها .

(ب) مزايا ما بعد انتهاء خدمة، وهي مزايا العاملين (بخلاف مزايا إنهاء الخدمة) و التي تستحق بعد اكتمال فترة الخدمة .

(ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل، وهي مزايا العاملين (بخلاف مزايا ما بعد انتهاء للخدمة ومزايا إنهاء الخدمة) و التي لا تستحق بكاملها خلال ١٢ شهرا من تاريخ نهاية لفترة التي قام فيها العاملون بتقديم للخدمة لمتعلقة بها.

(د) مزايا إنهاء للخدمة وهي مزايا العاملين فمستحقة نتيجة لأي من الآتي :

(١) قرار المنشأة في إنهاء توظيف عامل قبل تاريخ التقاعد الطبيعي.

أو (٢) قرار العامل بقول إنهاء الخدمة اختاريا مقابل هذه المزايا.

٢٨-٢ تتضمن مزايا العاملين أيضا معاملات المدفوعات المعنية على أسهم و التي يحصل العامل من خلالها على فوائد حقوق ملكية (قد تأخذ صورة أسهم أو حصوات الاكتتاب في أسهم) لو نفعه لو أصول أخرى خاصة بالمنشاء بمبلغ تعتمد قيمته على أسعار أسهم المنشأة أو فوائد حقوق الملكية الأخرى للمنشاء . وعلى المنشأة تطبيق القسم (٢٦) في المحاسبة عن معاملات المدفوعات المعنية على أسهم.

التمبدأ العام للاعتراف بمزايا العاملين

٢٨-٣ على المنتدأ الاعتراف بتكلفة كلفة مزايا العاملين إلى المدى الذي يصبح فيه العاملين سائحين لها كنتيجة للخدمات التي أدوها للمنشأة خلال الفترة محل القوائم المالية:

(أ) كالتزام (مصرف ممتحق) بعد خصم أى مبلغ تم دفعها إما مباشرة إلى العاملين أو كاشتراك في نظام مزايا العاملين، وإذا ردت المدفوع فتر تم دفعها عن الالتزام فدتج عن الخدمات قبل تاريخ نهاية الفترة المالية ، على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة كأصل (مصرف مدفوع مضاً) إلى المدى الذي تودى فيه الدفعة المقبسة إلى تخفيض في المدفوعات المستقبلية أو استردادها نقداً .

(ب) كمصرف ، إلا إذا تطلب قسم آخر من هذا القمار تحميل هذه المزايا على تكلفة أصل مثل المخزون أو الأصول الثابتة.

مزايا العاملين قصيرة الأجل

أمثلة

٢٨-٤ تشمل مزايا العاملين قصيرة الأجل بيوداً مثل:

(أ) الأجر و فترات و فترات التأمينات الاجتماعية ،
(ب) الأجازات قصيرة الأجل مدفوعة الأجر (مثل الأجازة السنوية للمنفوعة و الأجازة المرضية المدفوعة) عندما يتوقع حدوث هذه الأجازات خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة فتر قام فيها العاملون بتقديم الصمات المتعلقة بمنحهم هذه الميزة.

(ج) المكافآت المستحقة خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة فتر قام فيها العاملون بتقديم الخدمات المتعلقة بمنحهم هذه المكافآت.

(د) المزايا غير النقدية للممطرة للعاملين الحاليين (مثل الرعاية الطبية و السكن ووسائل الانتقال وخدمات أو البضائع المجانية أو المدفوعة) .

قياس مزايا العاملين قصيرة الأجل بصفة عامة

٢٨-٥ عندما يقوم عامل خلال الفترة المالية بتقديم خدمة للمنشأة ، على المنشأة فتر للمبلغ فوجب الاعتراف بها طبقاً لما جاء بالفترة " ٢٨ ٣ " بقيمة المزايا قصيرة الأجل للممنوحة للعامل و المتوقع 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 في ذلك الأجازة السنوية و الأجازات المرضية ، و هناك أجازات مدفوعة الأجر ترفيحية و هى تلك الأجازات التي يمكن ترحيلها و استخدامها في الفترات المستقبلية إذا لم يقم العامل

باستخدام أجزائه عن الفترة الحالية بالكامل ، ومن أمثلة ذلك، الأجزاء السنوية ، وعلى المنشأة في هذه الحالة قياس التكلفة المحتملة عن ترحيل الأجزاء المدفوعة الأجر المشتركة عندما يدخل العاملون الحق فيها ، وتقوم المنشأة بحساب هذه التكلفة على أنها المبلغ الإضافي الذي تتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة عدم استخدام العاملين لهذه الأجزاء المشتركة في تاريخ القوائم المالية (مع عدم حساب قيمة حاليه لها) . وعلى المنشأة عرض هذا المبلغ ضمن الالتزامات المتداولة في تاريخ القوائم المالية.

٢٨-٧ تعترف المنشأة بتكلفة الأجزاء الأخرى المدفوعة الأجر (غير المشتركة) عند قيام العامل بالأجرة وعلى تكلفة الأجزاء بمنسج للمرتبات و الأجر للمنعوعة أو المستمقة تنفع عن الفترة محل الأجزاء (مع عدم حساب قيمة حالية لها).

الاعتراف بنظم للمشاركة في الأرباح ونظم المكافآت

٢٨-٨ على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة " لنظم للمشاركة في الأرباح و المكافآت " فقط عندما:

(أ) يكون على المنشأة التزام حالي قانوني أو حكمي لإجراء هذه للمنفعوعات نتيجة لأحداث تمت في الماضي (و هذا يعني ألا يكون للمنشأة بديل واقعي سوى امتداد)

و (ب) يمكن إجراء تقدير بحدوثه للالتزام.

مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة - التمييز بين نظم الاشتراك المحدد و نظم المزايا المحددة

٢٨-٩ تتضمن مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة ما يلي على سبيل المثال :

(أ) مزايا تقاعد مثل المعاشات .

و (ب) المزايا الأخرى التي تمنح بعد انتهاء الخدمة مثل التأمين على الحياة و فرعهاية الطبية .

تعرف الترتيبات التي تقوم بموجبها المنشأة بنظم مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة بأنها نظم لمزايا ما بعد انتهاء الخدمة ، وتطبق المنشأة هذا التقسيم على كافة هذه الترتيبات سواء تضمنت أو لم تتضمن إنشاء وحدة مستقلة لإستلام الاشتراكات ودفع المزايا. وفي بعض الحالات قد يتم فرض هذه الترتيبات بموجب قانون وليس بموجب تصرف صادر من المنشأة ، كما قد تنشأ في حالات أخرى نتيجة لتصرفات المنشأة حتى ولو لم يكن لدى المنشأة خطة رسمية عويقة .

٢٨-١٠ تصنف نظم مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة بما إلى نظم اشتراك محدد أو نظم مزايا محددة ، ويتوقف ذلك على أحكام النظام و شروطه الرئيسية .

(أ) نظم الاشتراك المحدد هي نظم مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة و التي تقوم المنشأة بموجبها بدفع اشتراكات محددة في منشأة مستقلة (صندوق) . و لا يوجد أي التزام قانوني أو حكمي على المنشأة لسداد أية اشتراكات إضافية لو دفع مزايا مباشرة إلى العاملين إذا لم يوجد أصول كافية في الصندوق لسداد كافة مزايا للعاملين المستحقة لهم عن خدماتهم عن الفترة الحالية وانقررت للمساهمة ، وبالتالي حين مبلغ مزايا العاملين بعد انتهاء للخدمة يتحدد بقيمة مبلغ الاشتراكات التي تنفعها المنشأة (وربما أيضاً العمل) إلى نظم مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة أو إلى شركة تأمين ، مضافاً إليها تلك الاستثمار الناتج عن هذه الاشتراكات .

(ب) نظم مزايا المحددة هي نظم مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة بخلاف نظم الاشتراك المحدد ، وبموجب نظم المزايا المحددة يكون التزام المنشأة هو توفير لمزايا لمتفق عليها لكل من العاملين الحاليين و السابقين وتتحمل المنشأة في حقيقة الأمر الخطر الاكتواري (وهو أن تزيد تكلفة لمزايا عن التوقعات) وخطر الاستثمار (هو أن تختلف العوائد على الأصول المحتفظ بها لتمويل المزايا عما كان متوقفاً) . وإذا كانت النتائج الاكتوارية أو الاستثمارية أسوأ مما كان متوقفاً، فقد تزيد الالتزامات للتي على المنشأة ، و للمكسب صحيح إذا كانت للنتائج الاكتوارية والاستثمارية أفضل مما كان متوقفاً .

نظم أصحاب العمل المتعهدين

٢٨-١١ يتم توظيف نظم أصحاب العمل لمتعهدين كنظم اشتراك محدد أو كنظم مزايا محددة طبقاً لشروط النظام بما في ذلك أي التزام حكمي يتعدى الشروط الرسمية .

ومع ذلك فعندما لا تتوفر معلومات كافية لاستكمال معالجة المزايا المحددة عن نظام أصحاب العمل للمتعهدين والذي يحتر نظام مزايا محددة ، فعلى المنشأة قمحاسبة عن هذا النظام بموجب الفقرة ٢٨-١٣ كما لو كان نظم اشتراك محدد و الإقصاء عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ٢٨-٤٠ .

نظم المزايا المحالة لشركات تأمين

٢٨-١٢ يمكن للمنشأة دفع أقساط تأمين لتمويل نظام مزايا للعاملين بعد انتهاء الخدمة ، وحتى المنشأة معاملة هذا النظام على أنه نظام اشتراك محدد إلا إذا كانت المنشأة ستتحمل التزاماً قانونياً أو حكماً إما :

(أ) يدفع سرياً العاملين مباشرة عندما تصبح مستحقة .

أو (ب) دفع مبلغ آخرى إذا كان المؤمن لا يقوم بدفع كافة مزايا العاملين المستقبلية والمتعلقة بالخدمة المقدمة من العاملين هي لفترات المالية و السابقة .

وقد يبدأ الالتزام الحكومي بطريقة غير مباشرة من خلال النظام أو من خلال أية تصديق الأقسام المستقبلية أو من خلال علاقة الأطراف المرتبطة مع شركة التأمين، وعندما تتحمل المنشأة على هذا الالتزام القانوني أو الحكومي فعليه عاصمة 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) كالنظام بعد خصم أى مبلغ تم دفعه بالفعل ، ولذا ردت الاشتراكات للثر ثم دفعها بالفعل عن الاشتراكات المستحقة فمدد عن الخدمة قبل تاريخ نهاية الفترة المالية فعلى المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة كأصل .
(ب) كمصروف ، إلا إذا تطلب قسم آخر في هذا المعبر الاعتراف بهذه للتكلفة كجزء من تكلفة أصل مثل المحزون أو الأصول طائفة.

مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة : نظم المزايا المحددة

الاعتراف

٢٨-١٤ بتطبيق مبدأ العام للاعتراف في الفقرة رقم " ٢٨-٣ " على نظم المزايا المحددة يتعين على المنشأة أن تعترف بالتأني :

(أ) للتعلم عن أصلها في ظل نظم المزايا المحددة بعد خصم قيمة أصول للنظام ويعرف هذا الالتزام بالالتزام بمزايا المحددة (راجع الفقرات من "٢٨-١٥" إلى "٢٨-٢٣")

(ب) صغر التغير في هذا الالتزام خلال الفترة والذي يعتبر تكلفة نظم للمزايا المحددة للمنشأة خلال تلك الفترة (راجع الفقرات من "٢٨-٢٤" إلى "٢٨-٢٧").

فيلس للقرام نظام المزايا المحددة

٢٨-١٥ على المنشأة قبل التزامها عن نظم للمزايا المحددة بصفى مجموع المبالغ التالية:

(أ) القيمة الحالية للالتزام للمزايا المحددة في تاريخ نهاية الفترة المالية (سواء للفترة من "٢٨-١٦" إلى "٢٨-٢٢" إرشادات عن قبل هذا الالتزام).

نقصا (ب) نسبة لمعالجة في تاريخ نهاية الفترة المالية لأصول النظام (إن وجدت) والتي سيتم عن طريقه تسوية الالتزامات مباشرة. وتحدد للقرات من "١١-٢٧" إلى "١١-٢٢" متطلبات قبل القيم لمعالجة للأصول المالية للنظام.

تضمن كل من المزايا التي مستحقت بالفعل وذلك غير مستحقة

٢٨-١٦ في تاريخ القوائم المالية يجب أن تعكس القيمة الحالية للالتزامات المنشأة في ظل نظم المزايا المحددة القيمة التقديرية للمزايا التي مستحقت للعاملين مقابل خدماتهم خلال للقرات الحالية والسابقة. وكذلك للمزايا التي لم تستحق بعد (رأى الفقرة ٢٨-٢٦) وذلك يتضمن نموذج الحسبة تأثير ما إذا تم منح العاملين أعلى مزايا من مستويات الخدمة التالية و يتطلب هذا أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار الميزة التي تعود للقرات الحالية و السابقة بدءا على نظام المزايا المطبق وعمل تقديرات (المقرضات اكنونية) بشأن المتغيرات الاحصائية (مثل معدل دوران العاملين و نسبة الوليات) و المتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في للمراتب و التكاليف الطبية) التي تؤثر على تكلفة الميزة. ويجب أن تتسم الافتراضات اكنونية بعدم التحيز (مراعاة التحوط في إعدادها وألا تكون متحيزة بدرجة مبالغ فيها) وتكون متوافقة مع المخرى منها بحيث تؤدي إلى أفضل تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي سوف تنشأ في ظل النظام المطبق.

حساب القيمة الحالية

٢٨-١٧ على المنشأة قبل التزامها تجاه المزايا المحددة على أساس القيمة الحالية المنصومة. وعليها تحديد السعر المستخدم لحسم المقوعات المستقبلية بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ نهاية الفترة المالية على سندات الشركات ذات الحدود المالية، أو على السندات الحكومية، ويجب أن تكون عملة وفترة سندات الشركات أو سندات حكومية متفقة مع العملة و الفترة للمقدرة للمدحومات المستقبلية.

طريقة لتقييم اكنونى

٢٨-١٨ إذا تمكنت المنشأة - بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعى لهما - من استخدام طريقة الوحدة الإحصائية لفترة قبل الالتزام مزايا العاملين المحددة والمصروف المرتبطة

فيتمثل عليها تطبيق ذلك. وإذا كانت المزايا المحددة تعتمد على المرتبات المستقلة فإن تطبيق طريقة الوحدة الإضافية المقطرة يتطلب من المنشأة أن تقيس التزاماتها عن المزايا المحددة حتى لاسيما يعكس للريادات المستقبلية المقطرة في المرتبات. بالإضافة إلى ذلك تتطلب تطبيق هذه الطريقة أن تقوم المنشأة باستخدام الافتراضات بطريقة عقلانية لقياس قيمة الالتزام ، تتضمن لمبدأ الخصم ، و نسبة العوائد المتوقعة على أصول النظام ، والمعدلات المتوقعة للزيادة في المرتبات ، ومعدل دوران العاملين ، ومعدل الوفيات، و (بالنسبة لنظم مزايا للعلاج المحددة) اتجاه معدلات تكاليف العلاج.

٢٨-١٩ إذا لم تتمكن الشركة من تطبيق طريقة الوحدة الإضافية المقطرة - بدون تعديل تكلفة أو جهد لا داعي لمبدأ - لقياس الالتزامات وتكلفة المتكفلة بنظام مزايا العاملين المحددة ، ففي هذه الحالة يسمح لها باستخدام الأساس لمعدل التالى لقياس الالتزامات المتعلقة بنظام المزايا المحددة للعاملين الحاليين :

(أ) تجاهل أثر زيادة المراتب المقطرة مستقبلا (بافتراض أن المراتب الحالية مستمرة حتى التوزيع الذى يتوقع فيه حصول العاملين الحاليين على مزايا ما بعد انتهاء الخدمة)

و (ب) تجاهل أثر خدمات المستقبلية للعمالة الحالية (بافتراض إنهاء لنظام للعاملين الحاليين وكذلك آلية عمالة جديدة) .

و (ج) تجاهل معدلات الوفيات المحتملة للعمالة الحالية ما بين تاريخ الفوائد المالية و التاريخ الذى يتوقع فيه حصول العاملين على مزايا ما بعد انتهاء الخدمة (بافتراض أن كل العاملين الحاليين سوف يحصلون على مزايا ما بعد انتهاء الخدمة) ، ومع هذا فإن معدل الوفيات بعد الخدمة يجب أن يكون محل دراسة. ومع هذا فيجب على المنشأة التي ستنتج باستخدام نظام القياس المبسط السابق أن تأخذ في حسابها كل من المزايا التي استحققت وذلك عبر المستحقة عند قياس التزامها تجاه مزايا للمحددة .

٢٨-٢٠ لا يلزم هذا المعيار المنشأة بتعيين خبير كمستشار مستقل للقيام بعمل تقييم الاكتواري الشامل فلان لمبدأ التزامات مزايا العاملين المسددة ولا يلزمها كذلك عمل تقييم اكتواري شامل كل سنة ، وفي حالة عدم تغير الافتراضات الاكتوارية

الرغصة بصورة جوهرية ما بين الفترات التي يتم فيها عمل تقييمات أكتوبرية شاملة، محدد يمكن قياس التزامات مزايا العاملين المحددة عن طريق إدخال تعديل على قياس فترة لسابقة بالتغيرات التي حدثت على إحصائيات العاملين عمل عدد العاملين ومستوى المرتبات .

إششاء وتعغير وتخفيض وتسوية للنظام

٢١-٢٨ في حالة نشء نظام محدد لمزايا لعاملين أو تعديله في لفترة الحانية فإنه يتغير على المنشأة زيادة أو خفض الالتزامات المحددة الخاصة بمزايا العاملين لتتحكم هذا التعديل، كما يتعين عليها الاعتراف بالزيادة كمصروف والفصل كإيراد عند قياس الربح أو الخسارة عن لفترة للمالية الحالية، وعلى العكس من ذلك في حالة وضع قروض على النظام (على سبيل المثال : تقلص المزايا أو عدد للعاملين الذين يحق لهم للحصول عليها) أو تسوية هذه المزايا (أي قيام صاحب العمل بسداد الالتزام بالكامل) في الفترة للمالية الحالية عندئذ يتم خفض للزام مزايا العاملين للمحدد أو استبعاده، ويتعين على المنشأة الاعتراف بالربح أو الخسارة الفاجئة عن ذلك كسرج أو خسارة في لفترة للمالية الحانية .

أصول نظام المزايا المحددة

٢٢-٢٨ في حالة انخفاض القيمة الحالية لالتزام مزايا العاملين للمعدة في تاريخ نهاية الفترة المالية عن قيمة للعائلة للأصول الخاصة بنظام مزايا العاملين في ذلك التاريخ ، عندئذ يتحقق فائض في النظام. وتعرف المنشأة بهذا الفائض كأصل ناتج عن نظام للمزايا المحددة إلى الحد الذي تمكن معه المنشأة من استرداد الفائض سواء من خلال تخصيص المساهمات في المستقبل أو عن خلال استرداد للمبالغ من نظام للمزايا.

تكلفة نظام مزايا للمعدة

٢٣-٢٨ يتعين على المنشأة الاعتراف بصافي التغير في الالتزام الخاص بنظام المزايا المحددة خلال لفترة للمالية ، بخلاف التغير المدجم عن تمزايا المدفوعة للعاملين خلال لفترة للمالية أو التغير الناجم عن مساهمات صاحب العمل ، وتقوم بإبائاته كتكلفة لنظم للمزايا المحددة للمنشأة خلال الفترة المالية، ويتم الاعتراف بهذه التكلفة إما بالكامل كمصروف في الأرباح أو المصداق أو بجزء من تلك كتكلفة في

الأرباح أو الخسائر والحرء الآخر كعند من حدود 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 ثابتة .

الاعتراف - لاختيار السياسة المحاسبية

٢٨-٢٤ علم المنشأة الاعتراف بجميع المكاسب و الخسائر الاكتوارية في الفترة التي تحدث فيها ، وتقوم المنشأة باختيار إحدى السياستين المحسبتين للتأمين :

(أ) الاعتراف بكافة المكاسب أو الخسائر الاكتوارية في الأرباح أو الخسائر .
(ب) الاعتراف بتكلفة المكاسب أو الخسائر الاكتوارية عند من حدود الدخل الشامل الأخرى .

وتقوم المنشأة بتطبيق السياسة المحاسبية التي تم اختيارها بنات على جميع نظم المزايا للصحة وكذلك على جميع المكاسب أو الخسائر الاكتوارية للمنشأة . وتعرض المكاسب أو الخسائر الاكتوارية التي يتم الاعتراف بها ضمن حدود الدخل الشامل الأخرى هي قائمة الدخل الشامل.

٢٨-٢٥ يشمل صافي التخفيض في التزام نظام المزايا المحددة لدى بدء الاعتراف به كتكلفة لنظام المزايا المحددة ما يلي :

(أ) التعبير في التزام نظام المزايا المحددة التي تنشأ عن الخدمات المقدمة عن العاملين خلال الفترة المالية.

(ب) الفوائد على التزام نظام المزايا المحددة خلال الفترة المالية .

(ج) للعوائد على أو من أصول النظام وصافي تخفيض في القيمة العادلة لحقوق الاسترداد المعترف بها خلال لفترة لمالية (راجع الفقرة ٢٨-٢٨) .

(د) المكاسب أو الخسائر الاكتوارية التي تنشأ خلال فترة لمالية .

(هـ) فائدة أو النقص في الالتزام الخاص بنظام المزايا المحددة و الدامج عن طرح نظام جديد أو تغيير نظام موجود بالفعل خلال الفترة المالية (راجع فقرة ٢٨-٢٦) .

(و) النقص في الالتزام الخاص بنظام المزايا المحددة الناجم عن تقليص النظام لحالي أو تمويته خلال لفترة لمالية (راجع الفقرة ٢٨-٢٦) .

٢٨-٢٦ يتركب صافي خدمة العاطل بالمتباعدة زيادة في الالتزام وهذا لنظام المزايا المحددة حتى ولي كانت المزايا مشروطة بفترة توظيف مستقلة (بمعنى آخر لن هذه المزايا

لم يتم استحقاقه بعد). وبذلك على الخدمة التي يقدمها العاملون للمنشأة قبل تاريخ استحقاق المزايا نشأة للزام حكيم لأنه - في كل تاريخ نالي لتاريخ القوائم المالية - تنخفض قيمة للخدمة المستقبلية التي يتعين على الموظف للقيام بها قبل أن يصبح له الحق في الحصول على هذه المزايا. وعند قياس الالتزام للخدمة بنظام المزايا المحددة نضع للمنشأة نصب أعينها احتمال عدم وفاة بعض العاملين بمخططات استحقاق للمزايا. وبالمثل وعلى الرغم من أن بعض مزايا ما بعد إنتهاء الخدمة (مثل مزايا العلاج للعطلى بعد إنتهاء الخدمة) تصحح مستحقة فقط عند حدوث واقعة محددة (مثل المرض) بعد إنتهاء علاقة العمل التي تربط الموظف بالمنشأة، فهناك التزام بنشأ عندما يقدم العامل الخدمة التي تعطى له الحق في 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.

٢٧-٢٨ في حالة ما إذا تم تخفيض لمزايا المحددة بقيمة للمبالغ التي سيتم سدائها للعاملين بموجب نظم نرعاها الحكومية، عندئذ نقوم للمنشأة بقياس الالتزامات الخاصة بالمزايا المحددة على أساس يعكس المزايا المستحقة السداد وفقاً للنظم الحكومية لمزايا العاملين وذلك فقط في حالة:

(أ) إذا ما تم من قوانين تلك النظم قبل تاريخ نهاية لفترة المالية.

أولاً) إذا ما كانت الأحداث التاريخية السبقة أو غيرها من الأدلة التي يعتمد عليها تشير إلى أن تلك للمزايا الحكومية ستخضع بطريقة يمكن التنبؤ بها، على سبيل المثال بما يتماشى مع التغييرات المستقبلية هي المستوى العام للأسعار أو المستوى العام للرواتب.

التعويضات

٢٨-٢٨ إذا تأكدت المنشأة بدرجة كبيرة من أن أنها ستسدد بعضاً من أو كل النفقات اللازمة لتسوية الالتزام الخاص بالمزايا المحددة من طرف آخر، عندئذ تعترف بالمنشأة بحقها في الاسترداد كأصل منفصل. ونقوم المنشأة بقياس هذا الأصل بقيمة فعلة. ويمكن عرض المصروف الذي يتعلق بنظام المزايا المحددة في قائمة الأرباح والخسائر بالصافي بعد استبعاد المبلغ المعترف به الذي يمثل الحق في الاسترداد.

مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل

٢٨-٢٩ تشمل مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل على سبيل المثال:

(أ) الأجازات طويلة الأجل منقوعة الأجر مثل الأجازات مقابل الخدمة طويلة أو أجازات التقاعد.

(ب) للمزايا مقابل مدة الخدمة الطويلة .

(ج) للمزايا مقابل المعجز طويل الأجل.

(د) المشاركة في الأرباح و المكافآت التي تستحق السداد بعد اثني عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التي يتم فيها العامل الخدمة.

(هـ) التعويضات للمؤجلة التي يتم سدادها بعد اثني عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التي تستحق خلالها تلك التعويضات .

٢٨-٣٠ تعرف المنشأة بالتزام عن مزايا العاملين طويلة الأجل الأخرى التي تقاس قيمته بصفى مجموع للمبالغ المكتبة :

(أ) للقيمة الحالية لذلك التزام الخالص بمزايا العاملين في تاريخ نهاية الفترة المالية .

عطروحا منه (ب) للقيمة العادلة لأصول النظام - إن وجدت - في تاريخ نهاية الفترة المالية والتي سيتم سنها تسوية الالتزامات مباشرة .

و تعرف المنشأة بالتغير في الالتزام وفقاً للفترة "٦٨-٦٣".

مزايا إنهاء الخدمة

٢٨-٣١ قد يلتزم المنشأة بسداد مبالغ (أو تقديم مزايا أخرى) للعاملين بها عندما تقوم بإنهاء خدمتهم بموجب تشريعات أو اتفاقات تعاقدية أو اتفاقات أخرى مع العاملين أو من ينظمهم أو بموجب القرار حكمي بنشأ عن سبابة عملية أو عرف معين أو للرعية في المساواة بينهم. وتمثل تلك المبالغ مكافآت إنهاء الخدمة .

الاعتراف

٢٨ ٣٢ حيث أن مزايا إنهاء الخدمة لا تعود على المنشأة بأي منافع اقتصادية مستقبلية فيتعين على المنشأة الاعتراف بها فوراً كمصروف من الأرباح أو الخصائر .

٢٨-٣٣ عندما تعرف المنشأة بمزايا إنهاء الخدمة قد يتعين عليها أيضاً للمحاسبة عن نقص مزايا التنازل أو للمزايا الأخرى للعاملين .

٢٨-٣٤ تتعرف المنشأة بمزايا نهاية الخدمة كالتزام وكمصروف - فقط - عندما يلتزم المنشأة بشكل واضح بما :

(أ) بإنهاء خدمة الموظف أو مجموعة من الموظفين. قبل التاريخ الطبيعي للتقاعد.

أو (ب) بتقديم المزايا الخاصة بإنهاء الخدمة كنتيجة لمرض تم منحه تشجيع للتقاعد الاختياري.

٢٨-٣٥ تعتبر المنشأة ملتزمة بشكل واضح بإنهاء الخدمة - فقط - عندما يكون لديها خطة تفصيلية رسمية لإنهاء الخدمة ولا يكون لديها احتمال واقعي للترجيع عن تلك الخطة.

القياس

٢٨-٣٦ تقدر المنشأة مزايا إنهاء الخدمة بناء على أفضل تقدير للتفكك اللازمة لتسوية الالتزام في تاريخ القوائم المالية . وفي حالة وجود عرض تشجيع للتقاعد الاختياري عندئذ يعتمد قياس المزايا الخاصة بإنهاء خدمة العاملين على عند العاملين المتوقع قبولهم لهذا العرض .

٢٨-٣٧ عندما تستحق المزايا الخاصة بإنهاء الخدمة لأكثر من ١٢ شهرا بعد نهاية الفترة المالية يتم حسنها دفعة واحدة للمقصومة .

تنظيم المجموعة

٢٨-٣٨ إذا قامت الشركة الأم بتقييم مزايا العاملين بشركة أو أكثر من الشركات التابعة لسي المجموعة وقامت الشركة الأم بعرض القوائم المالية المجمعة باستخدام هذا المعيار أو المعايير المصرية الكاملة ، عندئذ يسمح لتلك الشركات التابعة بالاعتراف بمصروف مزايا العاملين وقبضه على أساس توزيع مقبول للمصروف المعترف به للمجموعة .

الإفصاح

الإفصاح عن مزايا العاملين قصيرة الأجل

٢٨-٣٩ لا يتطلب هذا قسم عمل إيصالات محددة بشأن مزايا العاملين قصيرة الأجل .

الإفصاح عن نظم الاشتراك المحدد

٢٨-٤٠ على المنشأة الإفصاح عن مبلغ المعترف به في الأرباح أو الخسائر كمصروف عن نظم الاشتراك المحدد . وفي حالة إذا ما تعاملت المنشأة مع نظم أصحاب العمل المحتملين بوصفهم نظم اشتراك متعدد نتيجة لعدم توافر معلومات كافية لاستخدام محاسبة للخاصة بالمزايا المحددة (راجع الفقرة ٢٨-٤١) فيتعين على المنشأة

الإفصاح عن حقيقة أنه نظام مرابي محددة كما يتم الإفصاح عن أسباب الاعتماد به
نظام مشترك محدد و عن أي معلومات متوفرة بشأن الفرض أو عجز النظام وتأثير
ذلك على الممتدة إن وجد.

الإفصاح عن نظم المزايا المحددة

٢٨-٤١ تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات الأتية التي تتعلق بنظم المزايا المحددة (فيما
عدا نظم المزايا المحددة الخاصة بنظم أصحاب العمل المنعنين والتي تعتبر بمثابة
نظم اشتراك محدد وفقاً للفقرة "٢٨-٦٦" وحيث يسرى عليها الإفصاح الوارد
بالفقرة "٢٨-٤٠" بدلاً من المعلومات الواردة أعلاه) وإذا كان المنشأة أكثر من نظام
مزايا محددة فإنه يمكن عمل الإفصاح عن تلك المعلومات إما بشكل إجمالي أو
بصورة مستقلة لكل نظام أو في شكل مجموعات بالصورة التي تحقق أكبر نفع
ممكن كما يلي :

- (أ) وصف عام لنوع النظام ويشمل ذلك سياسة التمويل .
- (ب) سياسة المنشأة المحاسبية للاعتراف بالمكاسب أو الخصائر الاكتوارية (سواء
في الأرباح أو الخصائر أو كبد من بنود النخل الضامن الأخرى) و مبلغ
المكاسب أو خصائر الاكتوارية التي تم الاعتراف بها خلال فترة المالية .
- (ج) تفسير وصفي في حالة استخدام المنشأة لأي من التيسيرات الواردة بالفقرة
"٢٨-٦٩" في قياس التزامها الخاص بالمزايا المحددة .
- (د) تاريخ أحدث تقييم اكتواري شامل، وإذا لم يكن ذلك هو تاريخ نهاية الفترة
المالية . يتم بيان التنبؤات التي تم لجراؤها لقبول التزام المزايا المحددة في
تاريخ نهاية للفترة 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 كاصل مع عرض البنود التالية بصورة مستقلة في
حالة وجودها :

(١) الاشتراكات.

و (٢) للمزايا المنفعة.

و (٣) التغيرات الأخرى من أصول النظام.

(ز) إجمالي التكلفة المتوقعة بنظم للمزايا المحددة عن الفترة المالية و الإحصاء بصورة مستقلة عن المبالغ :

(١) المعترف بها كمصروف في الأرباح أو الخسائر .

أو (٢) المدرجة ضمن تكلفة أصل .

(ح) كنسبة أو المبلغ الذي تمثله كل فئة رئيسية من القيمة العادلة لإجمالي أصول النظام في تاريخ نهاية الفترة المالية لكل فئة رئيسية من أصول النظام و النسبة تتضمن على سبيل المثال وليس الحصر أنوات حقوق الملكية و أنوات الدين والممتلكات والمعارات وكافة الأصول الأخرى .

(ط) مبالغ الترتيبات تتضمنها قيمة العادلة لأصول النظام من :

(١) كل فئة من الأنواع المالية الخاصة بالمنشأة .

و (٢) أي ممتلكات تشغيل المنشأة أو أي أصول أخرى تستخدمها للمنشأة .

(ي) العائد الفعلي على أصول النظام.

(ك) الافتراضات الافتراضية الأساسية المستخدمة والتي تشمل - إذا كان ذلك مطبقا - على الآتي :

(١) معدلات الخصم .

و (٢) معدلات العائد المتوقعة على أي من أصول النظام عن الفترات المالية المعروضة بالفوائد المالية .

و (٣) المعدلات المتوقعة للزيادة في المبيعات.

و (٤) الاتجاه للعم لمعدلات تكلفة العلاج الطبي .

و (٥) أي افتراضات افتراضية جديدة أخرى مستخدمة .

ولا يتطلب الأمر عرض التسويات الواردة بالبنود (د) و (و) أعلاه عن فترات سابقة.

وعلى الشركات الناجمة التي تعترف بمصروفات مزاولي العاملين ونفسيها على أساس التوزيع المنطقي للمصروف المعترف به من قبل المجموعة (راجع الفقرة ٢٨-٢٨) . أن نصف في قوائمها المالية المستقلة السياسة التي استخدمتها في توزيع وتقوم بالإفصاح عنها في النود من (أ) إلى (ك) أعلاه كما يتحقق بالنظر في كل .

الإفصاح عن مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل

٢٨-٤٢ تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة المزايا ومبلغ التزامها وحجم التمويل في تاريخ نهاية الفترة المالية وذلك بالنسبة لكل فئة من المزايا الأخرى طويلة الأجل التي تقدمها المنشأة لموظفيها .

الإفصاح عن مزايا إنهاء الخدمة

٢٨-٤٣ تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة المزايا والسياسة المحاسبية للمنتفعة ومبلغ الالتزام وحجم التمويل المخصص للنظام في تاريخ نهاية الفترة المالية، وذلك بالنسبة لكل فئة من فئات مزايا إنهاء الخدمة التي تقدمها المنشأة لموظفيها .

٢٨-٤٤ في حالة عدم التأكد من عدد العاملين الذين سيظلون عرض العزاي الخاصة بإنهاء الخدمة مما يعني وجود التزام محتمل . ويتطلب القسم (٢١) " التخصيصات والظروف المحتملة " من المنشأة الإفصاح عن معلومات بشأن التزاماتها المحتملة إلا إذا كان حدوث نفق خارج لتسوية تلك الالتزامات مستبعدا .

قسم (٢٩)

ضرائب الدخل

نطاق هذا القسم

- ٢٩-١ لأغراض هذا المعيار ، تتضمن ضرائب الدخل كلاً من الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح المصنع للضريبة، كما تتضمن ضرائب الدخل وضرائب أخرى مثل الضرائب المفروضة من المبيع التي تحدها التراكبات التابعة أو لتغطية أو المبروعات المشتركة على توزيعاتها للمشاة التي تعد القوائم المالية.
- ٢٩-٢ يغطي هذا القسم المحاسبة عن ضرائب الدخل، ويتطلب أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالآثار الضريبية الحالية والمستقبلية للمعاملات والأحداث الأخرى التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية، وتشمل هذه القيمة الضريبية المعترف بها في الضريبة الحارة والضرائب المؤجلة - والضريبة التجارية هي قيمة الضريبة مسجلة لسداد (أو قابلة للاسترداد) المرتبطة بصافي الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الحالية أو للفترة السابقة، أما للضريبة المؤجلة فهي قيمة للضريبة مسجلة للسداد (أو القابلة للاسترداد) في الفترات المستقبلية، وتنشأ بصفة عامة نتيجة للقيام بمشاة بالاسترداد أو تسوية أصولها والالتزامات بقيمة الدفعية للحالية، وكذلك نتيجة للآثار الضريبية للخسائر الضريبية المرحلة غير المستخدمة والنعم الضريبية للمرحل غير مستخدم.

خطوات المحاسبة عن ضرائب الدخل

- ٢٩-٣ تقوم المنشأة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل بالتتابع الخطوات من (أ) إلى (ط) أدناه:
- (أ) الاعتراف بالضريبة الحارة وقيمتها بقيمة يتم تقييمها في الفترة الناتجة المحتملة من فحص مصلحة الضرائب (الفترة من "٢٩-٢" إلى "٢٩-٨").
- (ب) تحديد الأصول والالتزامات التي من المتوقع أن يكون لها أثر على الربح الخاضع للضريبة إذا ما تم استردادها أو تسويتها بقيمتها للفترة المعروضة (الفترة من "٢٩-٩" و "٢٩-١٠").
- (ج) تحديد الأساس الضريبي للبيود للتالية في نهاية كل فترة مالية يتم التقرير عنها :

- (١) فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المتضمنة بالفقره (ب) يعتمد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات المفترض بيع هذه الأصول أو تسوية هذه الالتزامات بقيمتها الدفترية لمعروضة (الفقرتين ٢٩٠-٢٩١، ٢٩٢-٢٩٣).
- (٢) البنود الأخرى التي لها أساس ضريبي على الرسم من عدم الاعتراف بها كأصول أو التزامات، مثل البنود التي تم الاعتراف بها كإيراد أو مصروف وهذه البنود تصبح خاضعة للضريبة أو قابلة للتخصم للضريبة في الفترات المستقبلية (الفقره ٢٩٣-٢٩٤).
- (د) حساب الفروق الموقعة والحسائر الضريبية غير المستخدمة وكذا الخصم الضريبي غير المستند (الفقره ٢٩٤-٢٩٥).
- (هـ) الاعتراف بالأصول الضريبية للمؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة التي تنشأ من الفروق الموقعة والحسائر الضريبية غير المستخدمة ولخصم للضريبي غير المستخدم (الفقرات من ٢٩٥-٢٩٦ إلى ٢٩٧-٢٩٨).
- (و) قياس الأصول (الالتزامات) الضريبية لمؤجلة بقيمة تتخضع لتأثير التنازل المحتملة من فحص مصلحة الضرائب ، وذلك بأسعار للضريبة السليمة لمو المتوقع مربوئها وفقا لقانون الضرائب في نهاية الفترة المالية التي يتم التفسير عنها، والتي من المتوقع استخدامها عند تحقق الأصول للضريبة أو تسوية الالتزامات الضريبية (الفقرات من ٢٩٨-٢٩٩ إلى ٢٩٩-٣٠٠).
- (ز) إثبات مجمع تقييم مقابل للأصول الضريبة المؤجلة بحيث يصبح صافي قيمتها الدفترية تعادل أعلى قيمة من المرجح تحقيقها من تلك الأصول بناء على قريح الضريبي الحالي أو المستقبلي (الفقرتين ٢٩٩-٣٠٠ و ٣٠٠-٣٠١).
- (ح) توزيع الضريبة الجارية والمؤجلة على البنود المتعلقة بها بقائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل لتأصيل وحقوق الملكية (فقرة ٢٩٩-٣٠١).
- (ط) عرض لمعلومات المطلوبة والإصاح عنها (الفقرات من ٢٩٩-٣٠٠ إلى ٣٠١-٣٠٢).

الاعتراف بالضريبة الجارية وقياسها

- ٢٩-١: تعترف المنشأة بالتزام حارى يمثل الضريبة المستحقة على الأرباح الضريبية عن فترة الحالية و الفترات السابقة و التي تم يتم سددها بعد، أما إذا كانت الضرائب التي تم سددها بالتعمل في الفترة الجارية و الفترات السابقة تزيد عن قيمة المستحقة عن هذه الفترات فيجب أن يتم الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل ضريبي جارى.
- ٢٩-٥: يتم الاعتراف بأصل ضريبي حارى مقابل للميزة المتحققة بالخسائر الضريبية التي يمكن الرجوع بها و استردادها من الضرائب للمسددة عن فترات سابقة .
- ٢٩-٦: يتم قياس الالتزام الضريبي الجارى في تاريخ القوائم المالية على أساس القيمة المتوقعة سددها باستخدام الأسعار و القوائم الضريبية السارية أو تلك المقرر مديتها.
- ٢٩-٧: يتم الاعتراف بالتغير في الالتزامات أو الأصول الضريبية الجارية كمصروف ضريبي في الأرباح أو للخسائر إلا إذا كان هذا التغير يتعلق ببند إبراء أو مصروفات تم الاعتراف بها طبقاً لهذا المعيار في قائمة الدخل الشامل فعندئذ يتم الاعتراف أيضاً بهذا التغير في قائمة الدخل الشامل.
- ٢٩-٨: على إنشاء أن تأخذ في الاعتبار ضمن المبالغ التي تم الاعتراف بها وفقاً للفترات ٢٩-٤ و ٢٩-٥ الآثار المحتملة التي قد تنتج عن تفحص الضرائب والتي يتم قياسها وفقاً للفترة ٢٩-٢٤.

الاعتراف بالضريبة المؤجلة**المبدأ العام للاعتراف**

- ٢٩-٩: يتم الاعتراف بالأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل للضرائب التي سوف يتم استردادها أو استحقاقها في فترات مستقبلية كنتيجة لمعاملات أو أحداث تمت في الماضي ، وهذه الضرائب تنشأ عن الفروق بين المبالغ المعترف بها كأصول والالتزامات الناشئة من قائمة لمركز المالي وقيمة المعترف بها لهذه الأصول والالتزامات من قبل مصلحة الضرائب بالإضافة إلى المبالغ الجارية التي تم طرحها من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخسائر الضريبية غير المستخدمة لفترات مستقبلية.
- الأصول والالتزامات الضريبية التي لن يكون لها تأثير على طرح الضرائب عند استردادها أو تسويتها
- ٢٩-١٠: إذا كانت المنشأة تتوقع عند استرداد أو تسوية قيمة الدفعية للأصل أو الالتزام ألا يكون لها تأثير على الأرباح الخاضعة للضريبة فلا يتم إثبات أية ضريبة مؤجلة تتعلق بهذه الأصول أو الالتزامات. وبقاء على ذلك فإن الفترات من ٢٩-١١ إلى

٢٩٣-١١٧ يتم تطبيقها فقط على الأصول والالتزامات التي تتوقع المنشأة عند استرداد أو تسوية قيمتها الدفترية أن يكون لها تأثير على قرح الخاضع للضريبة والنفود الأخرى التي لها أساس ضريبي.

الأساس الضريبي

٢٩-١١ يتم تحديد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات في النفود الأخرى وفقاً للقانون المعمول به المقرر تطبيقه، وإذا كانت المنشأة تقوم بتقديم اقرار ضريبي مجمع (للمعاملات المختلفة) فإن الأساس الضريبي يتم تحديده على أساس القانون الضريبي الذي يحكم اقرار الضريبي للمجمع. وإذا كانت المنشأة تقوم بتقديم اقرارات ضريبية مستقلة للمعاملات المختلفة، فإن الأساس الضريبي يتم تحديده على أساس القانون الضريبي الذي يحكم كل اقرار ضريبي.

٢٩-١٢ تتحدد بناء على الأساس الضريبي المتألف من سوف يعترف بها ضمن الربح الخاضع للضريبة عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات وعلى وجه مختصر:

- (أ) الأساس الضريبي لأصل يساوي المبالغ القابلة للخصم من قيمة هذا الأصل للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة إذا كانت القيمة الدفترية للأصل سيتم استردادها عن طريق بيع هذا الأصل في نهاية الفترة المالية. أما إذا كان استرداد قيمة الأصل عن طريق البيع لن يؤدي إلى زيادة للربح الخاضع للضريبة، فإن الأساس الضريبي للأصل يساوي القيمة الدفترية.
- (ب) الأساس الضريبي للالتزام يساوي القيمة الدفترية مستبعداً منها أية مبالغ سيتم خصمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو مضافاً إليها أية مبالغ سيتم إضافتها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) والتي تنشأ إما عن تسوية هذا الالتزام بالقيمة الدفترية في نهاية الفترة المالية. وفي حالة الإجازات الموجبة، فإن الأساس الضريبي للالتزامات يعادل القيمة الدفترية ناقصاً أية إيرادات غير خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية.

٢٩-١٣ هناك بعض النفود التي لها أساس ضريبي ولكن لا يتم الاعتراف بها كأصول أو للالتزامات. على سبيل المثال: تكاليف البحث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكديدها ولكن لا يسمح بخصمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة إلا في فترة لاحقة. ولذلك فإن القيمة الدفترية لتكلفة البحث تعتبر صفراً والأساس الضريبي هو القيمة التي سيتم خصمها في فترات مستقبلية.

الفروق المؤقتة

٢٩-١: تنشأ لفروقي المؤقتة عندما :

(أ) يكون هناك اختلاف بين القيمة الدفترية والأسس الضريبية عند الاعتراف الأولي للأصول والالتزامات أو عندما ينشأ أساس ضريبي لبيود لم يتم الاعتراف بها كأصول أو التزامات.

(ب) توجد فروق بين القيمة الدفترية والأسس للضربس عند الاعتراف الأولي وذلك نتيجة الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات في قائمة "الأرباح أو الخسائر" أو حقوق الملكية في إحدى فترات المحاسبة في حين يتم الاعتراف بها في الربح الخاضع للضريبة لسي فترة أخرى.

(ج) يتغير الأسس الضريبي لأصل أو التزلم ولا يتم الاعتراف بهذا للتغير ضمن القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام في أي فترة.

الالتزامات والأصول الضريبية المؤقتة

٢٩-١٥ فيما عدا ما تتطلبه الفقرة ٢٩-١٦، على المنشأة الاعتراف بما يلي :

(أ) التزام ضريبي مؤجل عن كل للفروق المؤقتة والتي من المتوقع أن تؤدي إلى زيادة الربح الخاضع للضريبة في الفترات المستقبلية.

(ب) أصل ضريبي مؤجل عن كل للفروق المؤقتة والتي من المتوقع أن تؤدي إلى تخفيض في الربح الخاضع للضريبة في الفترات المستقبلية.

(ج) أصل ضريبي مؤجل عن خسائر الضريبة للمرحلة غير المستخدمة والخسائر الضريبية المرحل غير المستخدم لفترات تالية .

٢٩-١٦ فيما يلي استثناءات من متطلبات الفقرة ٢٩-١٥ :

(أ) لا يتم الاعتراف بالأصول أو الالتزامات الضريبية المؤقتة وذلك للفروق المؤقتة المتعلقة بالأرباح التي لم يتم تحويلها من الشركات التابعة والفرع والشركات المنفصلة والمتمروحات المشتركة والأجنبية إلى المدى الذي يعتبر معه الاستئثار مستمرا (من حيث الفترة) بصغة دائمة إلا إذا كان من الواضح أن هذه لفروقي المؤقتة سوف تتمكن في المستقبل المنظور .

(ب) لا يتم الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل للفروق المؤقتة المتوقعة بالاعتراف الأولى للشهرة.

٢٩-١٧ تعترف المنشأة بالتغير في الالتزامات الضريبية للمؤجلة والأصول الضريبية للمؤجلة كمصروف ضريبة في الأرباح أو الخسائر فيما عدا للتغير المتعلق ببند من بنود الإيراد أو المصروفات التي يتم الاعتراف بها طبقاً لهذا المعيار في قائمة الدخل لتشمل قيم الاعتراف بها في قيمة الدخل الشامل.

قياس الضريبة المؤجلة

أسعار للضريبة

٢٩-١٨ يتم قياس الالتزام (الأصل) الضريبي المؤجل في تاريخ القوائم المالية على أساس القيمة المتوقعة سدادها باستخدام الأسعار والقوائم الضريبة السارية أو تلك المقرر مريانها .

٢٩-١٩ عندما يتم استخدام أسعار ضرائب مختلفة لشرائح مختلفة من المربح الخاضع للضريبة فمن قبل عبء (دخل) للضريبة للمؤجلة وكذلك الالتزامات (الأصول) الضريبية المؤجلة المرتبطة بها باستخدام متوسط أسعار ضرائب قسارية أو في حكم السارية المتوقع أن يخفض لها لمربح (الخسارة) الضريبية في الفترات المتوقعة خلالها تحقق الأصول الضريبة المؤجلة أو تسوية الالتزامات الضريبة المؤجلة.

٢٩-٢٠ يجب أن يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بما يعكس الآثار الضريبية للنتيجة عن الأسلوب الذي تتوقع المنشأة من خلاله استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات المتعلقة بها في تاريخ نهاية الفترة المالية.

على سبيل المثال : إذا كان الفرق المؤقت الناتج من (فقد إهلاك أصل ثابت) من المتوقع تحقيقه في المستقبل من خلال بيع هذا الأصل وبالتالي إدراجه كربح رأسمالي ، هنا يتم قياس مصروف للضريبة المؤجلة باستخدام سعر الضريبة المطلق على الربح للرأسمالي (إذا كان يختلف عن سعر الضريبة الأخرى)

مجمع التقييم

٢٩-٢١ على المنشأة أن تعترف بمصع للتقييم مقابل الأصول الضريبية المؤجلة بحيث تصبح مدافى للقيمة النظرية له تعادل أعلى قيمة من المرجح لسدادها من هذه الأصول بناء على الربح الضريبي الحالي أو المستقبلي.

٢٩-٢٢ تقوم المنشأة بمراجعة مدافى القيمة النظرية للأصول الضريبية المؤجلة في نهاية كل فترة محاسبية وبين نسبة مجمع التقييم لمعكس للتقدير للعالي للأرباح الضريبية المتوقعة من هذه الأصول في المستقبل ، ويتم الاعتراف بهذه النسبة في الأرباح أو الخسائر فيما عدا التصفيات المتعلقة بتقود لبركات أو مصروفات أو الاعتراف بها وفقاً لهذا المعيار في قائمة الدخل لتسائل فينبى الاعتراف أيضاً بهذه التصفيات في قائمة الدخل لتسائل.

قياس كل من الضريبة الجارية والمؤجلة

٢٩-٢٣ لا ينبغي على المنشأة حساب قيمة حالية للأصول والالتزامات الضريبية الجارية للمؤجلة .

٢٩-٢٤ يتأثر مبلغ ضريبة الجارية والمؤجلة بطرق عدم التأكد عما إذا كانت مصلحة الضرائب ستقبل المبالغ التي لحقت عنها الشركة أم لا ، ومن ثم فعلى المنشأة أن تقوم بقياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام قيمة المتوسط للمرجح للنتائج المحتملة ، ففترض أن مصلحة الضرائب ستقدم بمخصص كل المبلغ للفرع عنها المنشأة ولها على علم بكل المعلومات المتعلقة بها ، وعلى المنشأة تغيير المتوسط للمرجح لكل النتائج المحتملة التي سبق لها احتسابه بناء على معلومات جديدة وليس ضيقاً لتفسيرات من قبل المنشأة لنفس المعلومات التي كانت متاحة سابقاً .

٢٩-٢٥ ملءة.

الخصم من المنبج على التوزيعات

٢٩-٢٦ عندما تدفع المنشأة توزيعات أرباح إلى مساهمها قد يكون مطلوباً منها دفع جزء من هذه التوزيعات إلى مصلحة الضرائب كدفع عن المساهمين ، مثل هذه المدفوع المدفوعة أو المستعقة لمصلحة الضرائب يتم خصمها على حقوق المساهمين كجزء من التوزيعات .

المعرض في القوائم المالية

التحميل على قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل للشامل وحقوق الملكية

٢٧-٢٩ يتم الاعتراف بكمية الضرر ضمن بنود قائمة الأرباح أو الخسائر (معرضات مستمرة أو من عمليات غير مستمرة) أو بنود قائمة الدخل الشامل أو في حقوق الملكية تلحقها في تلك سن العمليات أو الأحداث التي نتج عنها هذا العبء الضريبي .

الفصل بين الجزء المتداول وغير المتداول

٢٨-٢٩ عندما تقوم المنشأة بعرض الأصول كمتداولة وكغير متداولة والالتزامات كمتداولة وكغير متداولة بقائمة المركز المالي فيجب عدم تبويب الأصول أو الالتزامات كضريبة المؤجلة كأصول أو التزامات متداولة.

المقاصة

٢٩-٢٩ على المنشأة إجراء مقاصة بين أصولها الضريبية الجارية والتزاماتها والالتزامات للضريبة الجارية أو بين أصولها الضريبية المؤجلة والتزاماتها الضريبية المؤجلة فقط إذا كان المنشأة حق قانوني في تسوية مبالغ تلك الأصول أو الالتزامات وتجهت بيتها لتسوية تلك المبلغ على أساس الصافي أو تحصيل الأصل الضريبي وسداد الالتزام الضريبي في نفس الوقت .

الإفصاح

٣٠-٢٩ على المنشأة أن توضح عن المعلومات التي يمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة للضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن العمليات المعترف بها والأحداث الأخرى والأثر المالي لها .

٣١-٢٩ يجب الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبي بصورة منفصلة ، على أن تتضمن مكونات العبء (الدخل) الضريبي ما يلي :

- (أ) عبء (دخل) للضريبة الجارية .
- (ب) أية تسويات متعلقة بضرائب جارية لفترات سابقة تم الاعتراف بها خلال الفترة.
- (ج) قيمة عبء (دخل) للضرائب المؤجلة المتعلقة بكل من نشأة الفروق المؤقتة أو رد هذه الفروق .
- (د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المتعلقة بالتغير في أسعار للضريبة أو بسبب فرض ضرائب جديدة.

- (د) الأثر على عبء قضائية الموجلة الناشئ من التغير في نتائج المحصلة
نتيجة للفحص من قبل مصلحة الضرائب (راجع الفقرة ٢٩٠-٢٩٤).
- (و) أية مستويات على عبء قضائية الموجلة تنشأ من التغير في الوضع
الضريبي المنشأ أو مساهمها (مثل إلغاء إعفاء أو عكس).
- (ز) أي تغير في مجمع للتقييم للأصول الضريبية للموجلة (راجع الفقرتين ٢٩٠-٢٩١ و ٢٩٠-٢٩٢).
- (ح) قيمة عبء الضريبة المرتبطة بالتغير في السياسات المحاسبية والأخطاء
(راجع القسم (١٠) "سياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية").
- ٢٩-٣٢ على المنشأة الإفصاح عما يلي بصورة مفصلة:
- (أ) مجموع الضرائب الجارية ومجموع قضائية للموجلة والمرتبطة ببيود تم
الاعتراف بها ضمن قائمة الدخل تشمل.
- (ب) إيضاح الاختلاف الهام في التقييم معروضة في قائمة الأرباح أو
الخسائر أو قائمة الدخل تشمل والقيمة التي تم الإقرار بها لمصلحة
الضرائب.
- (ج) إيضاح التغيرات في سعر (أسعار) الضريبة المطبقة مقربة بالفترة
المحاسبية السابقة.
- (د) بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الصلح الضريبة لمرحلة
غير المستخدمة والحق في الخصم الضريبي المرحل غير المستخدم:
- (١) قيمة الالتزامات والأصول الضريبية للموجلة وكذا مجمع للتقييم
لأصول الضريبة المؤجلة في نهاية كل فترة محاسبية.
- (٢) تحليل للتغير في الالتزامات والأصول قضائية للموجلة وكذا في
مجمع للتقييم لتلك الأصول خلال الفترة.
- (هـ) تاريخ نهاية الاستقانة (إن وجد) من كل من الفروق المؤقتة والخسائر
الضريبة والخصم الضريبي غير المستخدمة.

قسم (٢٠)

ترجمة العملات الأجنبية

نطاق هذا القسم

١-٣٠ يمكن للمنشأة أن تقوم بتنفيذ أنشطة بعملات أجنبية بإحدى طريقتين ، أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية ، أو يكون لديها نشاط أجنبي ، بالإضافة إلى ذلك قد تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية بعملة أجنبية . وبشرح هذا القسم كيفية إدراج المعاملات التي تمت بعملة أجنبية والأنشطة الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى العملة التي تعرض بها تلك القوائم ، أما المحاسبة عن الأدوات المالية بالعملات الأجنبية ومحاسبة التغطية للفترة بالعملات الأجنبية فيتم تناولها بقسم (١١) "الأدوات المالية الأساسية" وقسم (١٢) "إصدارات الأدوات المالية الأخرى".

عملة التعامل

٢-٣٠ على كل منشأة أن تقوم بتحديد عملة تعاملها، وعملة للتعامل للمنشأة هي عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة.

٣-٣٠ البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة هي البيئة التي تقوم من خلالها بتوليد وإيفاء التغطية، ومن ثم تعتبر العملة التالية من أهم المحددات التي يجب أن تأخذ المنشأة في الاعتبار عند تحديد عملة للتعامل :

(أ) العملة:

(١) التي تؤثر بشكل رئيسي في أسعار بيع البضائع والخدمات (وهي غالباً ما تكون للعملة التي تستخدمها الشركة في تحديد أسعار بيع بضائعها وخدماتها).

و (٢) للرسمية للنقود التي يتم على أساسها تحديد أسعار البيع لبضائع وخدمات المنشأة بناء على قوى المنافسة والتوزيع والفواتير.

(ب) للعملة التي تؤثر بشكل رئيسي على قيمة وقبول الفاتير والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير البضائع والخدمات (وهي غالباً ما تكون العملة التي تستخدم في تحديد وتسوية هذه التكاليف).

٣٠-٤ يمكن أن تقدم العوامل التكلفة أيضا أدلة على عملة التعامل للمنشأة:

(أ) العملة التي تتولد من خلالها النقدية عن أنشطة التمويل (إصدار أدوات دين وأدوات حقوق ملكية).

(ب) العملة التي عادة ما يتم من خلالها الاحتفاظ بالمتحصلات من أنشطة التشغيل.

٣٠-٥ نوحذ للعوامل الإضافية التالية في الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لأنشطة أجنبية وما إذا كانت عملة التعامل تلك الأنشطة الأجنبية هي نفس عملة المنشأة التي تعرض فوائدها للمالية (المنشأة التي تعرض فوائدها المالية في هذا الإطار هي المنشأة التي يكون لديها نشاط أجنبي في صورة شركة ذبحة أو فرع أو شركة شقيقة أو مشروع مشترك):

(أ) ما إذا كانت الأنشطة الأجنبية :

- تمارس كامتداد للمنشأة التي تعرض فوائدها المالية ، مثل أن يقوم فنشاط الأجنبي فقط ببيع البضائع التي يستوردها من المنشأة التي تعرض فوائدها المالية تد يقوم بتوريد حصيلة هذه المبيعات لها .

- تتصل في منشأة مستقرة بدرجة كبيرة عنها ، مثل أن يقوم فنشاط الأجنبي بشكل أساسي بتجميع النقدية والليود الأخرى ذات الطبيعة النقدية وإيفاق المصروفات وتوليد الدخل وإجراء الترفيعات الخاصة بالافتراض بعملته المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة التي تعرض فوائدها للمالية تمثل نسبة كبيرة أو صغيرة من عمليات النشاط الأجنبي.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من عمليات النشاط الأجنبي تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة التي تعرض فوائدها المالية ولها علاقة بالوضع الحالي للتحويل للمنشأة التي تعرض فوائدها المالية .

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية ناتجة من عمليات نشاط الأجنبي كافية بذاتها لخدمة ديون الحالية والمتوقعة دون الحاجة إلى الحصول على أموال من المنشأة التي تعرض فوائدها للمالية.

ترجمة للمعاملات بعملة أجنبية إلى عملة التعامل

الاعتراف الأولي

٣٠-٦ المعالجة بعملة أجنبية هي تلك المعاملة التي أبرمت أو تتطلب التسيو بعملة أجنبية ، وتتضمن للمعاملات الناشئة عن قديم المنشأة:

(أ) شراء أو بيع بضائع أو خدمات بسعر محدد بعملة أجنبية.

لو (ب) بالفرض أو إفراض أموال عندما تكون المبالغ الواجبة السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.

لو (ج) باقتناء أو بيع أصول أو عقول أو تسوية للترامات محددة بعملات أجنبية.

٣٠-٧ تقوم للمنشأة بإثبات المعاملة التي تتم بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولي بها على أساس عملة للتحويل وذلك باستخدام سعر صرف للعرض بين عملة للتحويل والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة.

٣٠-٨ يعتبر تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تكون فيه المعاملة مزودة للاعتراف بها وفقاً لهذا المعيار. ولأغراض متطلبات قفقرتين ٣٠-٧ و ٣٠-٨ ولأغراض عملية قيمته استخدام سعر تقريبي للسعر الفعلي في تاريخ المعاملة ، على سبيل المثال يمكن استخدام متوسط سعر صرف لموسم أو شهري لجميع المعاملات التي 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 في أسعار صرف العملات الأجنبية كبيرة.

القياس في نهاية الفترات المالية اللاحقة

٣٠-٩ في نهاية كل فترة مالية تقوم المنشأة بالآتي :

(أ) ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية وذلك باستخدام سعر الإغلاق.

و(ب) ترجمة البنود ذات الطبيعة غير النقدية بعملة أجنبية والتي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ حدوث المعاملة.

و(ج) ترجمة البنود ذات الطبيعة غير النقدية بالعملة الأجنبية والتي يتم قياسها بالنقدية للمعادلة باستخدام أسعار الصرف السائدة وقت تحديد النقد المعادلة.

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 التي سجلت بها خلال الفترة أو في خلال فترات سابقة - كإرباح أو خسائر في الفترة التي نشأت فيها وذلك باستثناء ما هو وارد بالفقرة ٣٠-١٢.

٣٠-١١ عندما تختلف بعض الأقسام الأخرى من هذا المعيار أن يتم الاعتراف بالربح لو الخسارة من البنود ذات الطبيعة غير النقدية في قائمة الدخل الشامل فإنه يعتبر الاعتراف بأي مكون عملة من هذا الربح أو الخسارة في قائمة الدخل الشامل، وعلى العكس عندما يتم الاعتراف بالربح لو الخسارة من البنود ذات الطبيعة غير النقدية مباشرة في الأرباح أو الخسائر فإنه يعني الاعتراف بأي مكون عملة من هذا الربح أو الخسارة مباشرة في الأرباح أو للخسائر.

صافي الاستثمار في نشاط أجنبي

٣٠-١٢ من الممكن أن تكون لدى المنشأة بنود ذات طبيعة نقدية مستحقة من أو على نشاط أجنبي. ويعتبر لبند الذي لم يخطط لتسويته أو الذي من المستبعد تسويته في المستقبل المنقول بمثابة جزء من صافي استثمار في نشاط أجنبي ويتم المحاسبة صه وفقاً للفقرة ٣٠-١٣. ومن الممكن أن تشمل تلك البنود ذات الطبيعة النقدية لرصدة متبقة طويلة الأجل أو فروض ولكنها لا تشمل لرصدة للعملاء أو الموردين لتي نشأت من معاملات تجارية.

٣٠-١٣ يتم الاعتراف بفروق أسعار الصرف الثلاثة من ترجمة البنود ذات طبيعة النقدية وقتي تشكل جزءاً من صافي استثمار المنشأة في نشاط أجنبي كأحد بنود الأرباح أو الخسائر في القوائم المالية المستقلة للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية أو في القوائم المالية المستقلة للنشاط الأجنبي حسب الأحوال. وهي القوائم المالية التي تضم النشاط الأجنبي والمنشأة التي تعرض تلك القوائم (مثل ذلك القوائم المالية المجمعة عندما يكون النشاط الأجنبي شركة تابعة) يتم الاعتراف بالأولر بفروق أسعار الصرف كبند منفصل في قائمة الدخل الشامل وتظهر كأحد مكونات حقوق الملكية.

تغيير عملة التعامل

٣٠-١٤ عندما تقوم المنشأة بتغيير عملة تعاملها فعليها أن تطبق إجراءات الترجمة التي تنطبق على عملة التعامل الجديدة مستقبلياً وذلك من تاريخ التغيير.

٣٠-١٥ كما هو موضح بالفقرات من ٣٠-١٢ إلى ٣٠-١٥ فإن عملة التعامل للمنشأة تعكس المعاملات والأحداث والظروف المتعلقة بهذه المنشأة، وبالتالي فمجرد تحديد عملة التعامل فإنه لا يمكن تغييرها إلا عندما يحدث تغيير في هذه المعاملات والأحداث

والظروف، وعلى سبيل المثال فإن تغيير العملة التي تتحدد على أساسها شكل رئيسي أسعار بيع البضائع والخدمات يمكن أن يؤدي إلى تغيير في عملة التعامل للمنشأة.

٣٠-١١ لا يتم المحاسبة عن أثر تغيير عملة التعامل بأثر رجعي و سبباً أخرى فإن المنشأة تقوم بترجمة كل قبود إلى عملة التعامل للجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التعبير، ونعتبر المبالغ المترجمة بقبود ذات الطبيعة غير النقدية بمثابة التكلفة التاريخية لتلك القبود.

استخدام عملة عرض بخلاف عملة التعامل

الترجمة لعملة العرض

٣٠-١٢ يمكن للمنشأة أن تقوم بعرض قوائمها المالية بعملة (أو عملات)، وإذا كانت عملة العرض تختلف عن عملة التعامل للمنشأة، في هذه الحالة تقوم المنشأة بترجمة قبود إيراداتها ومصروفاتها وكذا مركزها المالي لعملة العرض، على سبيل المثال عندما تحتوي المجموعة على عضيات مفردة لها عملات تعامل مختلفة، فإن قبود الإيرادات والمصروفات والمركز المالي لكل منشأة يتم التعبير عنها بعملة موحدة حتى يمكن عرض القوائم المالية للمجموعة.

٣٠-١٣ إذا كانت عملة التعامل للمنشأة هي عملة الاقتصاد لا يتم بالتصريح قيم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالي إلى عملة عرض. لغيري، وذلك باتباع الإجراءات التالية:

(أ) يتم ترجمة الأصول والالتزامات لكل فائضة مركز مالي معروضة (بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ نهاية الفترة المالية.

(ب) يتم ترجمة قبود الإيرادات والمصروفات لكل من قائمة الأرباح والخسائر لو قائمة الدخل الشامل المعروضة (بما في ذلك أرقام المقارنة) بأسعار الصرف في تاريخ حدوث المعاملات.

(ج) يتم الاعتراف تكافة فروق التحويل في أسعار الصرف كبنود مستقل ضمن قائمة الدخل الشامل.

٣٠-١٩ يمكن أن تستخدم المنشأة - لاعتبارات عملية - سعر صرف مصارب لأسعار الصرف المتبعة في تاريخ المعاملات. على سبيل المثال يستخدم متوسط سعر الصرف للفترة وذلك لترجمة قبود الإيرادات والمصروفات. ومع هذا، إذا كانت هناك غلطات هامة في أسعار الصرف فإن استخدام متوسط سعر صرف خلال الفترة قد لا يكون مناسباً.

٣٠-٢٠ تتبا فروق لسعر الصرف لمخوف عنها في الفقرة ٣٠-١٨ من:

- (أ) ترجمة بنود قائمة الأرباح والخسائر من دخل ومصرفيات بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات مقابل ترجمة الأصول والالتزامات بسعر الإقفال،
(ب) ترجمة الرصيد الإفتتاحي لأصول الأصول سعر إقفال مختلف عن سعر الإقفال الذي سبق استخدامه،

وعندما يتم إعداد للقوائم المالية المجمعة نشاط تجني غير مطلوب بالكامل فإن فروق أسعار الصرف المترجمة والمترجمة من الترجمة والتي تخص حقوق غير نوى المسيطرة ، تحمل على ويعترف بها كخفاء من حقوق غير نوى مسيطرة في قائمة المركز المالي المجمعة.

٣٠-٢١ ملغاة.

ترجمة النشاط الأجنبي إلى عملة عرض للمستثمر

٣٠-٢٢ يتم إتباع إجراءات التجميع العادية عند تضم الأصول والالتزامات والإيرادات والمصرفيات لنشاط أجنبي في القوائم المالية للمفتشة التي تعرض تلك القوائم . ومن هذه الإجراءات استبعاد الأرصدة والمعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة وشركة تابعة (راجع القسم (٩) القوائم المالية المجمعة والمستقلة) . ومع هذا لا يمكن استبعاد الأصول (أو الالتزامات) ذات الطبيعة لتفدية سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل في مقابل الالتزامات (أو الأصول) للممثلة لشركات المجموعة بدون إظهار نتائج نظقات. العملة في القوائم المالية المجمعة ، ويرجع ذلك إلى أن اللجوء ذات الطبيعة لتفدية تمثل تعهداً بتحويل عملة ما إلى عملة أخرى وتعرض للمفتشة التي تعد قوائمها المالية لربح أو خسارة من خلال نظقات العملة. وبما على تلك تسير المفتشة التي تعرض قوائمها المالية للمجموعة في الاعتراف بفروق أسعار الصرف كربح أو خسارة في تلك القوائم. أما إذا كانت تلك قوائم تتشأ من الاعترافات فموضحة في الفقرة ٣٠-١٣ فتوب ضمن حقوق الملكية.

٣٠-٢٣ تعامل أي شهرة ناشئة من افتناء نشاط أجنبي وكذا أية تسويات ناتجة عن افتناء هذا للنشاط الأجنبي على القيم التقريبية للأصول والالتزامات تتصل إلى قيمتها العادلة كأصول أو التزامات تنص للنشاط الأجنبي وبالتالي يجب التمييز عنها بمسألة التعامل للنشاط الأجنبي على أن يتم ترجمتها بسعر الإقفال طبقاً للفقرة ٣٠-١٨.

الإفصاح

٣٠-٢٤ في حالة لمجموعة فإن الإشارة في الفقرةين '٣٠-٢٦' و '٣٠-٢٧' إلى عملة التعامل تعني عملة تعامل الشركة الأم.

٣٠-٢٥ على المنشأة أن تفصح عن الآتي:

(أ) مبلغ فروق أسعار الصرف ، المعترف بها كربح أو خسارة خلال الفترة فيما عدا تلك التي تنشأ من ترجمة الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لقسمي (١١) و (١٢).

(ب) مبلغ فروق أسعار الصرف الناشئة خلال الفترة والتي يتم تبويبها كعنصر مستقل ضمن حقوق الملكية في نهاية الفترة.

٣٠-٢٦ على المنشأة أن تفصح عن عملة التي يتم عرض القوائم المالية بها و عندما يختلف عملة العرض عن عملة التعامل فيجب على المنشأة الإفصاح عن ذلك كما يجب الإفصاح عن عملة التعامل وسبب استخدام عملة عرض أخرى.

٣٠-٢٧ عندما يتم تغيير عملة التعامل سواء في المنشأة التي تعرض قوائمها المالية أو نشاط أجنبي هلم معطوف لها، عندئذ يتعين على المنشأة الإفصاح عن ذلك كما يجب الإفصاح عن سبب تغيير عملة التعامل.

قسم (٣٢)

الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية

نطبق هذا القسم

٣٢-١ يعرف هذا قسم الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية كما بعدد مجموعة المبادئ الخاصة بالاعتراف بتلك الأحداث وقياسها والإصباح عنها.

تعريف الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية

٣٢-٢ الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية هي تلك الأحداث التي قد تكون في صالح المنشأة أو في غير صالحها والتي تقع بين نهاية الفترة المالية و التاريخ الذي يتم فيه اعتماد القوائم المالية للإصدار، وهناك نوعان من الأحداث:

(أ) تلك التي توفر أدلة عن ظروف كانت قائمة في نهاية الفترة المالية (وتتطلب تعديلاً في القوائم المالية) .

و (ب) تلك التي تستلزم إلى ظروف نشأت بعد نهاية الفترة المالية (و لا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية) .

٣٢-٣ تتضمن الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة للمالية كافة الأحداث التي تقع حتى تاريخ اعتماد القوائم للمالية 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 في القوائم المالية

٣٢-٤: على المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في قوائمها المالية وكذلك الإيضاحات المرتبطة بها وذلك لتعكس الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية والتي تتطلب تعديل للقوائم المالية وفقاً للفقرة ٣٢-٢.

٣٢-٥ فيما يلي أمثلة على الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية والتي تتطلب من المنشأة أن تعدل للمبالغ المعترف بها في قوائمها المالية لو الاعتراف بنوع لم ي سبق الاعتراف بها:

(أ) صدور حكم قضائي بعد نهاية الفترة المالية بما يؤكد أن المنشأة كان عليها التزام حال في نهاية الفترة المالية ، وبالتالي تقوم المنشأة بتعديل نية مخصصات كن في سبق الاعتراف بها وتوسط ذلك للحكم القضائي وذلك وفقاً

للقسم (٢١) أمخصصات و الظروف المحتملة^٢ أو الاعتراف بمخصص جديد . ولا تكفى المتأء بالإصاح فقط عن الالتزام للمعتل ، نظراً لأن صدور هذا للمكم يعطى دليلاً إضافياً يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد المخصص الواجب الاعتراف به في نهاية الفترة المالية وفقاً للقس (٢١) .

(ب) توفر معلومات بعد نهاية لفترة مالية تشير إلى انخفاض قيمة أصل في نهاية الفترة المالية أو أن مبلغ خسائر الاضمحلال تلتى سبق الاعتراف بها لهذا الأصل يحتاج إلى تعديل مثل:

(١) إقلاس أحد العملاء والذي يحدث بعد نهاية الفترة المالية عادة ما يؤكد وجود خسارة في نهاية لفترة المالية في حساب العميل ولن المنشأة تصحج إلى تعديل الرصيد للفترة لذلك العميل .

(٢) بيع مخزون بعد نهاية الفترة المالية قد يعطى دليلاً عن قيمة البعية لهذا المخزون في نهاية الفترة المالية وذلك بغرض تحديد قيمة الاضمحلال في تلك الفترة .

(ج) التعرف الدقيق بعد نهاية لفترة مالية على تكلفة أصول مشتراة أو على المتحصلات من بيع أصول كن شراؤها أو بيعها قد تدل على نهاية الفترة المالية . (د) التعرف الدقيق بعد نهاية لفترة المالية على مبلغ المشاركة في الإذراج أو المكافآت إذا كان هناك التزام قسوى أو حكمى على المنشأة في نهاية لفترة المالية لأداء تلك المدفوعات وذلك كنسجة لأحداث وقعت قبل هذا التاريخ . (راجع القسم (٢٨) "مزايا العاملين") .

(هـ) اكتشاف غش أو أخطاء تشير إلى أن القوائم المالية غير صحيحة .

لأحداث تقع بعد نهاية الفترة المالية و لا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية

٣٢-٦ لا تعدل المنشأة المبالغ المعترف بها في قوائمها المالية لتعكس الأحداث التى تقع بعد نهاية لفترة المالية و لا تستدعى تعديلاً .

٣٢-٧ الأمثلة على الأحداث التى تقع بعد نهاية لفترة المالية والتي لا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية:

(أ) انخفاض قيمة السوفية للاستثمارات وذلك خلال فترة بين نهاية لفترة المالية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية، حيث أن الانخفاض في القيمة للسوفية لا يرتبط عادة بحالة الاستثمارات في نهاية لفترة المالية ولكن بعكس الظروف التى نشأت خلال الفترة اللاحقة . و بدء على ذلك لا تعدل المنشأة مبلغ

الاستثمارات التي اعترفت بها بالقوائم المالية، وبالمثل لا تقوم المنشأة بتعديل مبالغ الاستثمارات لمفسح عنها في نهاية الفترة المالية على الرغم من أنها قد تمنح لزيادة لمصاح أخر طبقا للفقرة ٢٢-١٠.

(ب) مبلغ أصبح مستحق الحصول كنتيجة لصدور حكم قضائي أو تسوية قضائية لمصالح المنشأة بعد نهاية فترة مالية ولكن مثل اعتماد إصدار للقوائم المالية، ويعتبر هذا للمبلغ أصلاً محتسباً في نهاية الفترة المالية (راجع الفقرة ٢١-٢٣) وقد يكون الإفصاح عنه واحداً وفقاً للفقرة ٢١-٢٦. ومع ذلك فإن الاتقي على مبلغ التعويضات بالنسبة للحكم القضائي الذي صدر قبل نهاية الفترة المالية ولكن لم يسبق الاعتراف به نظراً لعدم إمكانية قياسه بدرجة يعتمد عليها من الممكن أن يمثل حدثاً يستدعي للتعديل.

التوزيعات

٢٢-٨ إذا أعلنت المنشأة عن توزيعات لأصحاب حقوق ملكيتها بعد نهاية فترة مالية قطي المنشأة عدم الاعتراف بتلك التوزيعات كالتزام في نهاية الفترة المالية.

الإفصاح

تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية

٢٢-٩ على امتتاة الإفصاح عن تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية والسلطة التي قامت باعتمادها، ولذا كان لأصاحب المنشأة أو الآخرين للمق في تحليل قوائم المالية بعد إصدارها فبحث على المنشأة أن توضح عن تلك الحقيقة.

الأحداث التي تقع بعد نهاية فترة المالية ولا تتطلب تحجيلاً في القوائم المالية

٢٢-١٠ على منشأة الإفصاح عن المعلومات للذكية لكن مدة من الأحداث التي تقع بعد نهاية فترة مالية ولا تتطلب تعديلاً :

(أ) طبيعة الحدث

(ب) بتقدير القائلير المالي للحدث أو لفرء نوضح عدم إمكانية تقدير ذلك التأثير .

٢٢-١١ فيما يلي لمسة على الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية والتي عادة ما يتم الإفصاح عنها ، حيث أن الإفصاحات سوف تعكس معلومات أصبحت معلومة بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل اعتماد إصدار القوائم

المادة:

- (أ) عملية تصحيح أعمال رئيسية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الرئيسية.
- (ب) الإعلان عن خطة عدم الاستمرار في نشاط ما.
- (ج) شراء أو استبعاد أصول رئيسية أو التخليص للاستعدادها أو نزع ملكيتها بواسطة الحكومة.
- (د) حريق خط إنتاج رئيسي.
- (هـ) الإعلان عن أو البدء في تطبيق عملية إعادة هيكلة رئيسية.
- (و) إصدار أو إعادة شراء أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية لذات المنشأة .
- (ز) التغيرات غير العادية في أسعار الأصول أو أسعار الصرف .
- (ح) التغيرات في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب التي تم إقرارها أو الإعلان عنها والتي لها تأثير هام على الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والموجلة .
- (ط) التدخل في لوائح هامة أو القرارات محتملة ، وعيها على سجل الممثل إصدار ضمانات خاصة.
- (ي) المشروع في رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث وقعت بعد نهاية الفترة المالية .

قسم (٣٣)

الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

نطبق هذا القسم

٣٣-١ يتطلب هذا القسم أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات الضرورية لتوجيه الانتباه إلى احتمالية تأثير مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها بوجود أطراف ذوي علاقة، وكذلك بالمعاملات مع هذه الأطراف ولرصيداتها القائمة .

تعريف الأطراف ذوي العلاقة

٣٣-٢ الطرف ذو العلاقة هو شخص أو منشأة مرتبطة بالمنشأة التي يقوم 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 في 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 يمتلك حقوق تصويت هامة في تلك المنشأة.

(ب) تعد منشأة ما طرفاً ذا علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية إذا ما تطبقت عليها أي من الشروط التالية:

(١) إذا كانت هذه المنشأة والمنشأة المعدة للقوائم المالية أعضاء في نفس المجموعة (وهذا يعني أن كلا من للشركة الأم والشركة التابعة والزميلة أطراف مرتبطة ببعضها البعض).

(٢) إذا كانت المنشأة تمثل شركة نفقة أو مشروعاً مشتركاً مع منشأة أخرى (أو عضو في مجموعة منشآت تكون المنشأة الأخرى عضو فيها).

(٣) أن تكون كلا المنشأتين متحككاً حصصاً في مشروع مشترك (منشأة ثالثة) .

(٤) أن تكون إحدى المنشأتين صاحبة حصة في مشروع مشترك (منشأة ثالثة) ولن تكون المنشأة الأخرى شركة شقيقة لهذه المنشأة الثالثة.

(٥) أُنشئت بمرحز إدارة نظام مزاجها ترك الخدمة لصالح العاملين، وأن يكون هؤلاء العاملون يعملون إما في المنشأة المعينة للقوائم المالية أو أي منشأة ذات علاقة بها، وإذا كانت المنشأة المعينة للقوائم المالية تشكل في حد ذاتها ذلك النظام فإن أصحاب العمل المسئولون عن رعاية هذا النظام يعدون أيضاً أطرافاً ذوي علاقة.

(٦) أن تكون المنشأة حاضمة لسيطرة كاملة أو مشتركة من قبل أي من الأشخاص الذين تم تعريفهم في الفقرة (أ).

(٧) إذا كان للشخص المحدد في الفقرة (أ-١) والذي له حق تصويت هم ومؤثر في المنشأة.

(٨) إذا كان للشخص المحدد في الفقرة (أ-٢) والذي له تأثير جوهري على المنشأة أو له حق تصويت مؤثر فيها.

(٩) أن يكون شخصاً أو أحد أفراد عائلته المقربين له تأثير جوهري أو لديه حق تصويت هام على منشأة ما وفي نفس الوقت له سيطرة مشتركة على المنشأة المعينة للقوائم المالية.

(١٠) أن يكون أحد أعضاء الإدارة للمؤثرين في منشأة ما أو في الشركة الأم لهذه المنشأة (أو أحد أفراد عائلته المقربين) له سيطرة كاملة أو مشتركة على المنشأة المعينة للقوائم المالية أو أن يكون له حق تصويت مؤثر عليها.

٣-٢٣ على المنشأة عند تقدير كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذوي العلاقة، توضيح الاهتمام إلى جوهري هذه العلاقة وليس مجرد شكلها القانوني.

٤-٢٢ في إطار هذا المعيار، لا تعتبر الأطراف التالية بالضرورة أطرافاً ذوي علاقة:

- (أ) منشآت لمجرد أن ليهما مديراً أو أحد أفراد الإدارة العليا مشتركاً بينهما.
- (ب) امتان ذوي حصة في مشروع مشترك لمجرد أن لهما سيطرة مشتركة على مشروع مشترك.

(ج) أي من الأطراف التالية وفي حدود معاملاتهم العادية مع المنشأة (بإلزام من أنه يمكنهم تقييد حرية المنشأة في التصرف أو يكون لهم مشاركة في عملية اتخاذ

القرار)؛

(١) الممولون.

(٢) اعتمادات العمل.

(٣) المرافق العامة.

(٤) الحكومة وهيئاتها ومنظماتها.

(د) حصول أو مورد أو منتج لمصلحة أو موزع أو وكيل عام . والذي تعامل معه المنشأة محجم أو عمل ضخم بمجرد الاعتماد الاقتصادي فنأج عن تلك التعامل.

الإفصاح

الإفصاح عن العلاقة بين الشركة الأم والشركات التابعة

٢٢-٥ يتم الإفصاح عن علاقة بين الشركة الأم وأي من شركاتها التابعة بقض للظن عما يك كانت هناك معاملات قد تمت بينهما أم لا . ويتعين على المنشأة أن تفصح عن اسم شركة الأم أو اسم للطرف المسيطر الأعلى إذا لم تكن الشركة الأم، وفي حالة عدم قيام شركة الأم ولصرف للسيطر الأعلى بصدر فوائم مالية متاحة للاستخدام العام . يتعين الإفصاح أيضاً عن اسم للمنشأة الأم التي تتلهم في السيطرة والتي تقوم بصدر مثل تلك الفوائم المالية (إن وجدت) .

الإفصاح عن المكافآت والتعويضات الممنوحة لأفراد الإدارة ذوي التأثير الهام

٢٢-٦ أفراد الإدارة ذوي التأثير الهام هم هؤلاء الأشخاص الذين لديهم السلطة والمستوية 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 لجميع مزي العامين (وفاً لما هو موضح في القسم (٦٨) مزايا العاملين) بما في ذلك تلك المدفوعات للمنفعة على أسهم (راجع القسم (٢٦) المدفوعات لمنفعة على أسهم) . وتتضمن مزايا لعاملين كافة أشكال المقابل سواء المدفوع أو المستحق أو الممنوع من قبل المنشأة أو بنية عنها (على سبيل المثال عن طريق شركتها الأم أو مساهم) في مقابل خدمات أدت، للمنشأة. وتتضمن أيضاً للمزايا المدفوع نتيجة عن شركة الأم والمستحق بتقديم بلع أو خدمات للمنشأة.

٢٢-٧ تكفي المنشأة بالإفصاح بشكل إجمالي عن المكافآت والتعويضات الممنوحة لأفراد الإدارة ذوي التأثير.

الإفصاح عن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة

٨-٣٢ المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة هي تحويل الموارد أو الخدمات أو التفرغات فيما بين المنشأة كمعدة للقوائم المالية ولطرف ذو علاقة بغض النظر عن وجود مقابل تم تحصيله لهذا التبادل. ومن أمثلة المعاملات الشائعة بين الأطراف ذوي العلاقة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

(أ) المعاملات بين المنشأة وأصحابها الرئيسيين .
(ب) لمعاملات بين المنشأة ومنشأة أخرى وذلك عندما يكونان تحت سيطرة مشتركة من منشأة أو فرد.

(ج) للمعاملات التي من خلالها تتحصل منشأة أو شخص بسيطر على المنشأة كمعدة للقوائم المالية مصروفات شكل مباشر تنبئة عن المنشأة كمعدة للقوائم المالية.

٩-٣٧ أ) كانت هناك معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة فعلى المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع هذه الأطراف، وكذلك معلومات عن عدم للمعاملات 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 للمكافآت والتعويضات المالية لأفراد الإدارة المؤثرين. وكحد أدنى تتضمن الإفصاحات ما يلي :

(أ) مبالغ المعاملات
(ب) قيم الأرصدة القائمة و:

(١) الشروط والبنود الخاصة بها بما في ذلك ما إذا كانت هذه الأرصدة مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تلقيه عند تسويتها.

(٢) تفصيل أية ضمانات مقدمة أو مستلمة.

(ج) قيم المبالغ المكونة لمولجبة الانخفاض في الديون غير المحصلة والمعلقة بمبالغ الأرصدة القائمة.

(د) المصروفات المصروفة بها خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المضمونة أو المشكوك فيها والمستحقة على الأطراف ذوي العلاقة.

و يمكن أن تتضمن تلك للمعاملات أيضاً مشتريات أو مبيعات أو تحويل سلع أو خدمات أو تأخير أو عتبات أو تسويات من قبل الشركة بالقبول عن الطرف ذو العلاقة أو العكس.

١٠-٣٣ على المنشأة القيام بالإفصاحات المطلوبة في فقرة '٣٣-٤' منفصلة وذلك لكل من الأنواع التالية:

- (أ) المنشآت ذات السيطرة الكاملة أو المشتركة أو النفوذ المؤثر على المنشأة،
- (ب) المنشآت التي للمنشأة سيطرة كاملة أو مشتركة أو نفوذ مؤثر عليها.
- (ج) أفراد الإدارة ذوي التأثير على المنشأة أو شركتها الأم (وذلك بشكل إجمالي).
- (د) الأطراف الأخرى ذوي العلاقة.

١١-٣٣ تعفى المنشأة من متطلبات الإفصاح الواردة بالفقرة '٣٣-٩' عن علاقتها مع:

- (أ) الحكومة عندما يكون لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على المنشأة المعدة للقوائم المالية.
- (ب) منشاء آخرى تكون طرف ذو علاقة للمنشأة مع هذه القوائم المالية وذلك بسبب أن للحكومة لها سيطرة كاملة أو مشتركة أو تأثير هام على كل من المنشأتين.
- إلا أنه يتعين على المنشأة الإفصاح عن العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة كما تتطلبه الفقرة '٣٣-٥'.

١٢-٣٣ غير بلي أمثلة للمعاملات التي تتطلب الإفصاح إذا تمت مع الأطراف ذوي العلاقة:

- (أ) شراء أو بيع بضاعة.
- (ب) شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى.
- (ج) تقديم أو للحصول على خدمات.
- (د) التأجير.
- (هـ) تحويل نتائج البحث والتطوير.
- (و) تحويل الاتفاقيات المرخصة.
- (ز) تحويل لتدابير التمويل (منضمة القروض والمساهمة في حقوق ملكية سواء كانت نخبية أو في صورة أدوات حقوق ملكية).
- (ح) تقديم لكفالات أو الضمانات.

(ط) تمتد الالتزامات نهاية عن العضأة أو بواسطة المفشاء نومة عن طرف آخر .

(ز) مشاركة الشركة الأم أو الشركة التابعة في نظم مزايا محددة والتي تؤدي إلى توزيع المخاطر بين شركات لمجموعة.

٣٣-١٤ على للمفشاء عدم الإفصاح بين المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة قد تمت شروط مارية لتلك السعة في المعاملات التي تتم بإرادة حرة إلا إذا كان يمكن لها إثبات ذلك.

٣٣-١٥ يمكن الإفصاح عن البنود ذات الطنوعة المماثلة محصنة ما لم يكن الإفصاح المنفصل ضروريا لفهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية للمنشاء.

قسم (٣٤)

الأنشطة المتخصصة

تطلق هذا القسم

٣٤-١ يقدم هذا القسم إرشاداً عن التقدير لمالية لمعدة بواسطة المنشآت الصغيرة والمنوسطة التي تمارس نشاطاً لم أكثر من الأنشطة المتخصصة كالتربية :
(أ) الزراعة.

(ب) أنشطة الاستخراج

(ج) حقوق استغلال الخدمات.

الزراعة

٣٤-٢ على المنشأة العاملة بالنباتات الزراعية التي تستخدم هذا المعيار أن تحدد سواستها للحاسبة لكل مجموعة من أصولها الحيوية كما يلي :
(أ) تستخدم المنشأة نموذج القيمة لمعادلة الولد في الفقرات من '٣٤-٤' إلى '٣٤-٧' لتلك الأصول الحيوية التي يمكن تحديد قيمتها للمعادلة بدرجة يعتمد عليها دون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما.
(ب) تستخدم المنشأة نموذج لتكلفة الولد في الفقرات من '٣٤-٨' إلى '٣٤-١٠' لتلك الأصول الحيوية الأخرى.

الاعتراف

٣٤-٣ تعترف المنشأة بالأصل الحيوي لم المنتج الزراعي فقط عندما :
(أ) تتحكم للمنشأة في الأصل كنتيجة لمحدث في الماضي.
(ب) يكون من المرجح أن للمخالف الاقتصادية المستقلة المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة.
(ج) يمكن قياس القيمة للمعادلة لم تكلفة الأصل بتكامل يعتمد عليه دون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما.
القياس - نموذج القيمة المعادلة
٣٤-٤ يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي ومي تاريخ كل قوائم مالية بقيمة المعادلة (بالقضاء) تكاليف البيع. وتدرج لتقديرات في هذه القيمة (القيمة لمعادلة بالقضاء) تكاليف البيع) بالتاريخ لم المستر.

٣٤-٥ يقدر المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة بالقيمة العادلة (إنقصاً) لتكاليف البيع عند نقطة الحصد ، ويعتبر هذا القياس هو لتكلفة في تلك التساير لأغراض تطبيق القسم (١٣) المنزول، لو أي قسم آخر قابل للتطبيق بهذا المعيار .

٣٤-٦ على المنشأة أخذ ما يلي في الاعتبار عند تحديد للقيمة للعادلة:

(أ) إذا وجدت سوق نشطة للأصل الحيوي، أو المنتج الزراعي في موقعه وحالته الراهن، يكون للسعر لمعتن في هذه السوق هو الأساس المناسب لتحديد للقيمة المعادلة لذلك الأصل، وإذا كن للمنشأة للفترة على التعامل مع السوق نشطة مختلفة يستخدم قسم المعلن بالسوق لتوقع استخدامه في بيع الأصل الحيوي أو المنتج الزراعي.

(ب) إذا لم توجد سوق نشطة تستخدم للمنشأة واحدة أو أكثر مما يلي في تحديد للقيمة المعادلة إذا كان أنهم متاح:

(١) أحدث سعر سوق في التعامل به بشرط ألا يكون قد حدث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة ونهية الفترة المالية.

و (٢) أسعار لسوق للأصول المشابهة مع تسويتها لتعكس للفروق.

و (٣) قيمة للوحدة القياسية للمنتج معبراً عنها بالصندوق أو القذح أو القدان أو قيمة القطعان بالكيلو من اللحم.

(ج) في بعض الحالات قد تؤدي مصادر المعلومات بالفقرات (أ) أو (ب) في نتائج مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي، وعلى المنشأة أن تأخذ في حسابها أسباب تلك الاختلافات لكي تصل إلى أفضل تفسير يعتمد عليه للقيمة للعادلة داخل نطاق محدود نسبياً للتقديرات المعقولة.

(د) في بعض الظروف قد تكون للقيمة للعادلة قابلية للتحديد بسهولة - بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهم - على قرع من أن الأسعار والقيم السوقية قد لا تكون متاحة للأصل الحيوي في حالته الراهن. في تلك الحالة على المنشأة أن تأخذ في حسابها ما إذا كانت القيمة الدائبة لصالح التدفقات المتوقعة من الأصل و المخصوصة بالسعر الحالي للمحدد بالسوق ينتج عنها قبلر يعتمد عليه للقيمة العادلة.

الإفصاح - نموذج للقيمة العادلة

٣٤-٧ على المنشأة أن تفصح عما يلي لأصولها الحيوية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة:

(أ) وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية.

(ب) الفرق والافتراضات المهمة المضافة عند تحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الإفتاح قرضاعي عند نقطة الحصاد وكل مجموعة من مجموعات الأصول الحيوية.

(ج) حركة التغيرات في القيمة الدفترية للأصول الحيوية بين بداية ونهاية لفترة محاسبة على أن تتضمن تلك الحركة:

- (١) الربح أو الخسارة الناشئة عن التغيرات في القيمة للعائلة ناقصاً تكاليف البيع.
- (٢) الزيادة نتيجة لشراء.
- (٣) النقص نتيجة الحصاد.
- (٤) الزيادة الناتجة عن جميع الأعمال.
- (٥) صافي مروي للعملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة - وترجمة نشاط أصلي إلى عملة عرض المنشأ المصدرة للقوائم المالية.

(٦) أية تغييرات أخرى.

القياس - نموذج التكلفة

٣٤-٨ تستخدم المنشأ نموذج التكلفة (ناقصاً) أي مجمع للإهلاك و أي مجمع لخسائر الاضمحلال لقياس الأصول الحيوية التي لا تتوافر قيمتها للعائلة بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما.

٣٤-٩ يقدر المنتج للزراعي للمحصول من الأصول الحيوية عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة (ناقصاً) للتكاليف الدفترية للبيع. ويعتبر هذا القدر هو التكلفة في تاريخ تطبيق القصر (١٣) أو أي قسم آخر بهذا المعيار.

الإحصاء - نموذج التكلفة

٣٤-١٠ على المنشأ أن يوضح عما يلي للأصول الحيوية التي يتم قياسها باستخدام نموذج التكلفة:

- (أ) وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية.
- (ب) لبيان سبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بدرجة بعنف 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

١١-٣٤ إذا استخدمت المفشاء هذا للمحار وكانت تعمل لم محال تفهم نو استخراج لمولود للتعدينية (المنطقة الاستخراج) ، تقوم بالمحاسبة عن نفقات حيلة أو تطوير الأصول للموسسة و غير للموسسة للاستخدام في المنطقة الاستخراج بتطبيق للقسم (١٧) الأصول الثابتة" والقسم (١٨) الأصول غير الملموسة فيما عدا الشيرة" على التوالي - وعندما يكون على العنساء للترام لفظ وإزالة بند أو إعدة نسوية لموقع ، يتم للمحاسبة عن هذه التكاليف طبقاً للقسم (١٧) "الأصول الثابتة" والقسم (٢١) "المخصصات والظروف المحتملة".

ترتيبات حقوق امتياز الخدمات

١٢-٣٤ ترتيبات حقوق امتياز الخدمات هي ترتيبات تقوم فيها الحكومة أو قطاع عام آخر (الحبة المنحة) بالتعاقد مع "ممثل" حاصل لتطوير (أو تحديث) أو تشغيل وصيانة أصول البنية الأساسية للحبة المنحة مثل الطريق أو الكباري أو الاتفاق أو المطارات أو شبكات توزيع الطاقة أو السجون أو المستشفيات.

يقوم الحبة المانحة من خلال تلك الترتيبات بالتحكم في أو تنظيم الخدمات التي يجب أن يقدمها "الممثل" باستخدام تلك الأصول وللمن تقدم تلك الخدمات. وبأي سعر. كما تتحكم أيضا في أي قيمة هامة متبقية من الأصول في نهاية مدة الترتيبات.

١٣-٣٤ هناك نوعان أساسيين من ترتيبات حقوق الامتياز :

(أ) في إحداهما يتسلم "الممثل" أصل مالي يمثل حق تعاقد غير مشروط لاستلام قيمة نقدية محددة أو قابلية للتحدد أو أصل مالي آخر من الحكومة في مقابل إنشاء أو تحديث أصل من أصول قبل العام ثم تشغيله وصيانته لمدة محددة من الوقت. وهذا النوع يتضمن ضمانات من الحكومة سداد أي عجز عن القيمة المستلمة من مستخدمي الخدمة العامة من هذا الأصل وللقيم المحددة أو للقيمة المحدد بالعدد.

(ب) في الأخرى يتسلم "الممثل" أصل غير ملموس يمثل في حق المطالبة برسم أو تعريفه مقابل استخدام أصل من أصول المال العام الذي دلم بإسنائه أو تحديثه ثم تشغيله وصيانته لمدة محددة من الوقت. وحق مطالبة المستخدمين بذلك الرسم أو للتعريف هو حق غير مشروط لاستلام نقدية لأن هذه لمبالغ غير موكله وتوقف على مدى استخدام العامة للخدمة المرتبطة بهذا الأصل.

في بعض الأحيان قد يحتوي عقد واحد على كل من النوعين وفي هذه الحالات يصبح
"المشغل" لديه أصل مالي :

إلى المدى الذي تمنحه فيه الحكومة ضمانة غير مشروطة للمداد مقابل إنشاء أصل
من أصول الممل العام.
أصل غير ملموس؛

إلى المدى الذي يعتمد فيه "المشغل" على استخدام علامة لخدمة مقابل مدد قيمتها.

المحاسبة - نموذج الأصل المالي

٣٤-١٤ على "المشغل" الاعتراف بالأصل المالي إلى المدى الذي يمتلك معه حق تعاقدي غير
مشروط لاستلام نفقة أو أصل مالي آخر من أو بتوجيه الجهة المانحة لخدمات
الإنشاء. وبغض الأصل المالي بالقيمة العادلة. وبعد ذلك يتم اتباع القسم (١١)
الأليات المالية "الاملسية" 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 يستثم معه حق
(ترخيص) للحصول من مستخدمي الخدمة العامة. ويقوم "المشغل" بالقياس الأولي
لأصل غير ملموس بالقيمة العادلة. وبعد ذلك يتم اتباع القسم (١٨) في المحاسبة
عن الأصول غير الملموسة.

إيرادات "المشغل"

٣٤-١٦ على "مشغل" ترتيبات حقوق امتياز لخدمات الاعتراف بالإيرك وقيلسه والإحصاء
عنه طبقاً للقسم (٢٣) "الإيرادات" عن خدمات التي يؤتيها.

قسم (٣٥)

تحول المنشأة للعمل بمعيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

نطاق هذا القسم

٢٥-١ يمرى هذا القسم بعد تطبيق المنشأة لمعيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لأول مرة، وينظر فنظر عما إذا كان الإطار للمعايير السابق المستخدم هو معايير المحاسبة المصرية الكاملة أو مجموعة أخرى من المعايير المحاسبية المعترف عليها .

٢٥-١ لا يجوز للمنشأة تطبيق الإعفاءات والتبسيط والتعطيلات الأخرى الواردة في هذا القسم إلا مرة واحدة في حياة المنشأة ، فإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ثم توقفت عن تطبيقه لسنة مالية واحدة أو أكثر وعندئذ لوادت التحول إلى تطبيقه مرة أخرى لا يعتبر هذا تحولاً لأول مرة وبالتالي لا يتم تطبيق هذا القسم .

لتطبيق لأول مرة

٢٥-٣ على المنشأة التي تقوم بتطبيق معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لأول مرة ، أن تستخدم ما جاء بهذا القسم على أول فواتر مالية لها يتم إعدادها طبقاً لهذا المعيار .

٢٥-٤ أول فواتر مالية للمنشأة معدة طبقاً لهذا المعيار هي أول فواتر مالية متبينة تقرر فيها المنشأة بشكل واضح وصريح عن اتفاق هذه الفواتر المالية مع معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة .

من لائحة الفواتر المالية للمنشأة يتم إعدادها لأول مرة طبقاً لهذا المعيار ما يلي :

(أ) إذا لم يكن المنشأة قد قامت بعرض فواتر مالية في الفترات السابقة .

نوب (ب) عرضت آخر فواتر مالية سابقة لها طبقاً لأى إطار محاسبى آخر لا يتفق فى كل جوانبه مع هذا المعيار .

نوب (ج) عرضت آخر فواتر مالية سابقة لها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية للكاملة .

٢٥-٥ تعرف للفقرة ٣-١٧ من هذا المعيار المجموعة للكاملة لفواتر المالية .

٢٥-٦ تتطلب لفقرة ٣-١٤ أن تصبح المنشأة في المجموعة الكاملة للقوائم المالية عن المعلومات للمقارنة الخاصة بفترة المقارنة والمتعلقة بالقيم المالية والأحداث والقياسات الأخرى المعروضة في القوائم المالية للمنشأة من فترة المقارنة.

لإجراءات إعداد القوائم المالية في تاريخ التحول

٢٥-٧ فيما عدا ما ورد في الفقرات من ٢٥-٩ إلى ٢٥-١١ على المنشأة للقيام بما يلي على الأرصدة الافتتاحية الخاصة بقائمة مركزها المالي في تاريخ التحول للمعمل بمحيط المحاسبة المصري للمنتجات الصغيرة والمتوسطة :

(أ) الاعتراف بكل الأصول والالتزامات المطلوبة للاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري للمنتجات الصغيرة والمتوسطة.

(ب) عدم الاعتراف بأي بنود كأصول أو للالتزامات إذا كان هذا المعيار لا يسمح بمثل هذا الاعتراف.

(ج) إعادة تدوين عقود التي سبق الاعتراف بها كنفذ من بنود الأصول أو للالتزامات أو حقوق الملكية طبقاً للإطار المحاسبي الذي كان مطبقاً سابقاً لتتفق مع تدوينات هذا المعيار .

(د) تطبيق هذا المعيار عند قياس كل الأصول والالتزامات المعترف بها.

٢٥-٨ 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 المحاسبي الذي كانت تستخدمه المنشأة سابقاً، وعلى المنشأة هو تاريخ التحول إلى تطبيق هذا المعيار الاعتراف بالتدوينات الناتجة عن المعدلات والأحداث أو الأمور الأخرى التي وقعت قبل تاريخ التحول إلى تطبيق هذا المعيار مباشرة وذلك في الأرباح المرحلة (لو في يد آخر من بنود حقوق الملكية) إذا كان من المناسب عمل ذلك.

٢٥-٩ في تاريخ تطبيق هذا المعيار لأول مرة ، يجب على المنشأة ألا تقوم بتغيير السياسة المحاسبية - التي كانت تتبعها في ظل الإطار المحاسبي المطبق سابقاً - وذلك بشرط رجعي لأي من المعاملات التالية :

(أ) استبعاد الأصول والالتزامات المالية من الدفاتر؛ يجب على المنشأة عند تطبيقها لمعيار المحاسبة المصري للمنتجات الصغيرة والمتوسطة ألا تعيد الاعتراف

بالأصول والالتزامات المالية التي سبق للمنشأة (قبل تاريخ التحول) لتطبيق هذا المعيار) فستعدها من هنا في ظل الإطار المحاسبي الذي كانت المنشأة تستخدمه سابقاً.

وعلى العكس من ذلك فالقصة للأصول والالتزامات المالية التي قد اعتراف بها عن معاملات حدثت - قبل تاريخ التحول لتطبيق معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة - والتي كان يتعين على المنشأة استبعادها من دقائرها إذا ما طبقت هذا المعيار . إلا أنه لم يتم هذا الاستبعاد في ظل الإطار المحاسبي الذي كانت تستخدمه المنشأة سابقاً ، ففي هذه الحالة يمكن للمنشأة أن تختار إما:

(١) استبعاد هذه الأصول والالتزامات المالية عند بداية تطبيق هذا المعيار .

أو (٢) الاستمرار في الاعتراف بها لحين التخلص منها أو ضمونها .

(ب) محاسبة التغطية. لا ينبغي على المنشأة تغيير سياساتها المحاسبية للتغطية بالنسبة لعلاقات التغطية التي تم عند قناعة في تاريخ التحول لتطبيق معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة . أما بالنسبة لعلاقات التغطية القائمة في تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار فتتبع على المنشأة اتباع متطلبات محاسبة التغطية الواردة في قسم (١٢) "إصدارات الأكواف المالية الأخرى" بما في ذلك متطلبات عدم الاستمرار في إنتاج محاسبة التغطية فيما يتعلق بعلاقات التغطية التي لا تستوفي الشروط الواردة بالقسم (١٢)

(ج) التقديرات المحاسبية.

(د) العمليات غير المسجلة.

(هـ) قبل حقوق غير نوى السيطرة : على المنشأة تطبيق متطلبات الفقرات ٥-٦ "والخاصة بتوزيع الربح أو الخسارة وإجمالي الربح الشامل بين حقوق غير نوى السيطرة والمصاحب حقوق ملكية الشركة الأم . على افتراضات مستقبلية من توزيع تطبيق هذا المعيار (أو من تلك لتوزيع كمبكر الذي تم فيه تطبيق هذا المعيار لتعديل عمليات تجميع الأعمال - راجع لفقرة ٣٥ - ١٠) .

٣٥-١٠ قد تستخدم المنشأة واحدة أو أكثر من الإعفاءات التالية عند إعداد أول فوائمه مالية لها تتفق مع هذا المعيار :

(أ) تجميع الأعمال

قد تختار المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار ، عدم تطبيق الفقرة (١٩) تجميع الأعمال "والمنسوبة" على عمليات تجميع الأعمال التي تمت قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار . ومع ذلك إذا قُمت المنشأة بتعديل أي عملية تجميع أعمال تمت قبل تاريخ

- تطبيق هذا المعيار لتتماشى مع القسم (١٩) فيجب عليها تعديل كل عمليات شحيم الأصول فلاحقة لعملية لتجميع المعنلة.
- (ب) معاملات المدفوعات المعنلة على أسهم
- لا يطلب من المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار أن تطبق مخططات القسم (٢٦) المدفوعات المعنلة على أسهم على أدوات حقوق الملكية الممنوحة قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار أو على الالتزامات الناشئة من معاملات المدفوعات المعنلة حتى أسهم التي تم تسويتها قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار .
- (ج) استخدام القيمة للعنلة كتكلفة اعتبارية
- يمكن للمنشأة أن تختار عند بداية تطبيق هذا المعيار اقيمة العادلة في قياسها لند من بنود الاستمرار العقارى أو الأصول غير ملموسة وأن تستخدم تلك القيمة العادلة كتكلفة اعتبارية في ذلك التاريخ .
- (د) استخدام إعادة التقييم كتكلفة اعتبارية
- يمكن للمنشأة التي تطبق هذا المعيار لأول مرة أن تعتبر القيمة الدفترية لأى بند - من بنود الأصول الثابتة أو الاستمرارات العقارية أو الأصول غير ملموسة بمثابة التكلفة الاعتبارية لذلك البند . إذا كانت هذه القيمة قد تحددت سواء في تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار أو قبل ذلك التاريخ لمستخدم نموذج إعادة التقييم في ظل أحكام الإطار المحاسبى الذى كانت تستخدمه للمنشأة سابقاً .
- (هـ) مجمع فروق ترجمة العملات الأجنبية
- يتطلب القسم (٣٠) ترجمة العملات الأجنبية من المنشأة بتبويب بعض فروق ترجمة العملات الأجنبية كند مستقل في حقوق الملكية . وإذا كان الإطار المحاسبى السابق الذى كانت تتبعه المنشأة لا يتطلب هذه المعالجة ربما تختار المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار اعتبار مجمع فروق ترجمة العملات الأجنبية لكافة العمليات الأجنبية (صفر) (بدلية جديدة).
- (و) القوائم المالية المستقلة
- تنطبق الفقرة ٩-٢٦ من المنشأة عندما تعد قوائم مالية مبسطة لن تقوم بالمحاسبة عن استثماراتها في الشركات التابعة والمندفعة والمشاريع المشتركة إما :
- (١) بالتكلفة ناقصاً الاضمحلال.

أو (٢) بالقيمة العادلة مع إدراج للتغيرات في القيمة العادلة بالأرباح أو الخسائر. وإذا كانت المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار تغير على هذه الاستثمارات بالتكلفة فعليها قياس هذه الاستثمارات بإحدى القيم التالية في الرصيد الافتتاحي لقائمة المركز المالي المستقلة المعدة طبقاً لهذا المعيار:

- (١) تكلفة محددة طبقاً للقسم (٩) "القوائم المالية المجمعة والمستقلة".
- (٢) التكلفة الاعترافية والتي تشمل لب في القيمة المعاملة في تاريخ تطبيق هذا المعيار أو القيمة التفرعية طبقاً للإطار المحاسبي الذي كانت تستخدمه المنشأة سابقاً.

(ز) الأنواع المالية للمركبة

تتطلب الفقرة ٢٢٠-٢٣ من المنشأة فصل الأنواع المالية المركبة إلى مكوناتها (بنود الترامات وبنود حقوق الملكية) في تاريخ الإصدار. ولا تحتاج المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار إلى فصل جنين التدين إذا كان بند الالتزام أصبح غير قائم في تاريخ تطبيق هذا المعيار.

(ح) ضرائب الدخل المؤجلة

لا يطلب من المنشأة في بداية تطبيق هذا المعيار الاعتراف، في ذلك لتاريخ، بالأسس الضريبية المؤجلة أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المتعلقة بالفروق بين الأسس قصريي والقيمة الدفترية لأي أصول أو التزامات إذا كانت عملية الاعتراف بهذه الأصول أو الالتزامات الضريبية للمؤجلة. سيطلب تحمل تكلفة وجهد لإداعي لهما.

(ط) ترتيبات حقوق الامتياز لخدمات

لا يطلب من المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار تطبيق الفقرات من "٣١-٣٢" إلى "٣٤-٣٦" الخاصة بترتيبات حقوق الامتياز عن خدمات وقتر تم للدخل فيها قبل تاريخ الفحوص لتطبيق هذا المعيار.

(ي) أنشطة الاستخراج

قد تختار المنشأة التي كانت تستخدم طريقة لتكلفة الكلية طبقاً للإطار المحاسبي السابق، عند بداية تطبيق هذا المعيار أن تقوم بقياس أصول نشاط الزيت والغاز (المستخدمة في الاستكشاف والتقييم والتطوير أو إنتاج الزيت والغاز) في تاريخ

تطبيق هذا المعيار بالقيمة المحددة طبقاً للإطار المحاسبي السابق، وبعد على المنشأة اختبار لضمحل هذه الأصول في تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار طبقاً للقسم (٢٧) "اضمحلال الأصول".

(ك) الترتيبات المحتوية على عمية تأجير

قد تختار المنشأة عند بذلة تطبيق هذا المعيار تحديد ما إذا كانت الترتيبات الموجودة في تاريخ الانتقال لتطبيق هذا المعيار تنوى على عمليات تأجير وذلك على أساس الحقائق والظروف الموجودة في هذا التاريخ بغض النظر عن تلك التي كانت قائمة وقت التحول في تلك الترتيبات.

(ل) التزامات الفك والتركيب وإعادة تسوية الموقع المنحلة ضمن تكلفة الأصول الثابتة تنص للفترة "١٧-١٠" (ج) على أن تكلفة بند الأصول الثلاثة يتضمن التقدير الأولي لتكلفة فك وتركيب وإعادة تسوية الموقع المتواجد به الأصل ذات. وهذا الالتزام ينشأ على المنشأة إما عند حيازة الأصل أو كنتيجة لاستخدامه خلال مدة محددة لأكثر من فترتي مختلف إنتاج المخزون خلال تلك المدة.

وقد تختار المنشأة عند بذلة تطبيق هذا المعيار، قبل هذا العنصر المبرج ضمن تكلفة الأصل في تاريخ الانتقال لتطبيق هذا المعيار وليس في التاريخ الذي نشأ فيه الالتزام.

٣٥-١١ إذا كان من غير العملي على منشأة تعديل الترميز الافتتاحية بقائمة المركز المالي في تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار وذلك لوليد أو أكثر من التعديلات المطلوبة بالفترة "٣٥-٧"، وعلى المنشأة تطبيق الفترات من "٣٥-٧" إلى "٣٥-١٠" على هذه التعديلات في أتم فترة يمكن فيها إجراء ذلك عملياً، وعلى المنشأة أن تعدد البيانات المعروضة لفترات السابقة غير القابلة للمقارنة مع بيانات الفترة التي أعدت بها قوائمها المالية الأولى التي تنفق مع هذا المعيار. وإذا كان من غير العملي على منشأة أن تقدم فصلاً مطلوباً بموجب هذا المعيار لأي فترة قبل الفترة التي أعدت بها قوائمها المالية الأولى التي تنفق مع هذا المعيار، يجب الإفصاح عن ذلك.

الإفصاح

شرح تأثير التحول إلى تطبيق معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ٣٥-١١ على المنشأة أن تشرح مدى تأثير التحول من تطبيق الإطار المحاسبي السابق إلى تطبيق هذا المعيار على قوائم مركزها المالي وأدائها المالي وثقلاتها لتقنية.

التسويات

٣٥-١٢ لتطبيق الفقرة "٣٥-١٢" ببنى أن تتضمن القوائم المالية الأولى للمنشأة للمدة طبقاً لهذا المعيار ما يلي :

- (أ) توصيف لضبعة كل تغير في السياسات المحاسبية .
 - (ب) التسوية بين حقوق ملكيتها المحددة طبقاً للإطار المحاسبي السابق وحقوق ملكيتها المحددة طبقاً لهذا المعيار في التاريخين التاليين .
 - (١) تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار .
 - (٢) في نهاية أول فترة قامت فيها المنشأة بعرض أحدث قوائم مالية سنوية لها معدة طبقاً لإطارها المحاسبي السابق .
 - (ج) تسوية بين الأرباح أو الخسائر المحددة طبقاً للإطار المحاسبي السابق لأخر 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 المحاسبي السابق يجب عليها - إلى المدى الذي يكون فيه ممكناً - فصل للتسويات التي تمت لتصويب تلك الأخطاء عن التسويات الحاصلة بالتغييرات في السياسات المحاسبية عند عرض التسويات المطلوبة بالفقرات "٣٥-١٢" (ب) ، (ج) " .
- ٣٥-١٥ إذا لم تكن المنشأة قد عرضت قوائم مالية للفترة السابقة ، فعليها أن تصحح عن خطأ لحظفة بقوائمها المالية الأولى للمدة 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 .
[٠٠] تحت المصطلح نعى أرقام معايير المحاسبة المصرية التى ورد فيها المصطلح.

اتفاقية الأسهم
المضروبة : هي اتفاقية لإصدار أسهم محددة على تحقق شروط معينة.

[٢٢]

*Contingent share
agreement*

إجمالي الدخل الشامل : هو التغير في حقوق الملكية خلال الفترة والناجم عن معاملات وأحداث أخرى فيها عدا التعريف قائمة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم هذه.

[١]

*Total
income*

ويشمل إجمالي الدخل الشامل كافة نفود كل من الأرباح أو العسائر و' للدخل الشامل الآخر.

إجمالي القيمة التعاقدية : هي إجمالي القيمة الإجمالية مضافاً إليها ضمن الشراء .

[٢٠]

احتمالية عالية : أى أن حدوثه بعد أكبر من "محتمل".

[٣٢]

Highly probable

الأحداث التى تقع بعد : هي تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث فى صالح الفترة المالية

المستأه أو في غير صالحها - ويمكن تحدث مواعين من الأحداث:

(٧) Events after the reporting period

(أ) أحداث تؤثر أدلة إضحية عن حالات كانت قائمة في تاريخ الميزانية وتتطلب تعديل في القوائم المالية.

(ب) أحداث تظهر في حالات نشأت بعد تاريخ الميزانية ولا تتطلب تعديل في القوائم المالية ، وقد تتطلب الإفصاح عنها في قوائم المالية.

اختيار مدى كفاية : قدس يحدد بموجبه ما إذا كانت القيمة الدفترية للالتزامات التأمينية في حاجة إلى الزيادة (أو ما إذا كانت القيمة الدفترية لتكاليف الاقتناء المؤجلة المنصلة بها أو ما ينصل بها من أصول معبوية في حاجة إلى الخصص) وذلك في ضوء نتائج مستققات التدخية المستقبلة.

(٣٧) Liability adequacy and

أخطاء للفترة السابقة : من حذف أو تحريف في القوائم المالية للمعشاه عن فترة لم فترات سابقة والتي تنشأ نتيجة عدم الفحص على استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات، والتي :

(٥) Prior period errors

(أ) كانت متاحة عند المواقفة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.

(ب) كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها ولقدما في الاعتبار عند إعداد وتصوير هذه القوائم المالية .

و تتضمن هذه الأخطاء أخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسيات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير للحقائق وكذلك الغش والتلبس.

في علاقة بين الإيرادات والمصروفات لمنشأة كما هي مخرجة في قوائم الدخل.

الأداء

(الإطار)

Performance

- الأداة الملكية : هي أي عقد يؤدي إلى إنشاء أصل مالي لمنشأة والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى. [٢٥]
- Financial instrument*
- أداة تغطية لمخاطر : هي مشتقات مالية محددة (أعراض تغطية مخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية فقط) أو أصل مالي لو التزم مالي بخلاف المشتقات التي من المتوقع أن تحصل قيمتها العادلة أو تعويضها النقدية إثر التغير في القيمة العادلة أو المشتقات النقدية لتدديد بركة تغطية مخاطره (وتعطي الفقرات من ٧٢* إلى ٧٦* ومطابق الفقرات من ٩٤* إلى ٩٧* تفصيلاً لتعريف أداة تغطية للمخاطر).
- أداة حقوق لملكية : هي أي عقد يثبت الحق في باقي أصول منشأة بعد خصم جميع التزاماتها. [٢٥] [٣٩]
- Equity instrument*
- الأداة المحتملة بحقوق إعادة البيع : هي الأداة المالية التي تعطي لحاملها الحق في إعادة بيع الأداة إلى مصدرها مقابل نفقة أو أي أصل مالي آخر أو التي تعود تلقائياً إلى مصدرها في حالة وقوع حدث مستقل غير مؤكد أو في حالة وفاة أو تقاعد حامل الأداة. [٢٥]
- Potential instrument*
- التدخل في المنشأة ذات الهيكل الخاص : لأغراض هذا المعيار ، يشمل التدخل من المنشأة ذات الهيكل الخاص على سبيل المثال لا الحصر الرسوم للجارية وغير الجارية والقائد ولرباح الأسهم والأرباح أو الخصائر من إعادة قياس أو إلغاء الاعتراف بالحصص في المنشآت ذات الهيكل الخاص ، والأرباح والخصائر من نقل الأصول والالتزامات إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص .
- أنواع حقوق الملكية الممنوحة : الحق (بمواء كان مشروطاً أو غير مشروط) في الحصول على أنوع حقوق ملكية في المنشأة تحولها المنشأة إلى طرف آخر بموجب معاملة قائمة على منفعات منسبة عنى لمسؤول. [٢٩]
- Equity instrument grant*
- الأرباح أو الخصائر (قائمة الدخل) : هو إجمالي التدخل مطروحاً منه للمصروفات ولا تدخل فيه بود التدخل الشامل الآخر. [١١]

Profit or loss الأرباح أو خسائر : هي التغير في قيمة لحالية الالتزام المزمع المحسنة والناتج الاكتوارية	Profit or loss الأرباح أو خسائر : هي التغير في قيمة لحالية الالتزام المزمع المحسنة والناتج الاكتوارية
Actual cash or loss (أ) تعديلات خبيرة (فكر الفروق بين الافتراضات الاكتوارية للسلفة وما حدث بالفعل). و (ب) آثار للتغيرات في الافتراضات الاكتوارية .	Actual cash or loss (أ) تعديلات خبيرة (فكر الفروق بين الافتراضات الاكتوارية للسلفة وما حدث بالفعل). و (ب) آثار للتغيرات في الافتراضات الاكتوارية .
Firm purchase commitment الربط بشراء لمؤكد : اتفاقية مع طرف غير ذي صلة - ملزمة بالنسبة لكلا الطرفين وعادة ما تكون واجبة الفاء بقوة القانون ، و(أ) تحدد هذه الاتفاقية جميع الشروط الجوهرية ، بما في ذلك سعر الصفقات ووقتيتها ، و(ب) تتضمن عامل غير تحفيزي مقابل عدم الأداء يكون ضخماً بما يكفي لجعل الأداء أمراً ذا احتمالية عالية .	Firm purchase commitment الربط بشراء لمؤكد : اتفاقية مع طرف غير ذي صلة - ملزمة بالنسبة لكلا الطرفين وعادة ما تكون واجبة الفاء بقوة القانون ، و(أ) تحدد هذه الاتفاقية جميع الشروط الجوهرية ، بما في ذلك سعر الصفقات ووقتيتها ، و(ب) تتضمن عامل غير تحفيزي مقابل عدم الأداء يكون ضخماً بما يكفي لجعل الأداء أمراً ذا احتمالية عالية .
Firm commitment الارتباط لمؤكد : هو اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة .	Firm commitment الارتباط لمؤكد : هو اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة .
Tax base of an asset or liability الأساس الضريبي : هو القيمة للمنطقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.	Tax base of an asset or liability الأساس الضريبي : هو القيمة للمنطقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.
Derogation الاستبعاد من الدفتر : هو استبعاد أصل مالي أو للزلم مالي من الدفاتر كان قد سبق الاعتراف به في مبرراته المنشأة .	Derogation الاستبعاد من الدفتر : هو استبعاد أصل مالي أو للزلم مالي من الدفاتر كان قد سبق الاعتراف به في مبرراته المنشأة .
Investment property الاستثمارات العقارية : هي عقارات (أراضي أو مبانى أو جزء من مبنى أو كلية) محتفظ بها من المالك لتحقيق أرباح أو ارتفاع في قيمتها أو كليهما وليست : (أ) للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.	Investment property الاستثمارات العقارية : هي عقارات (أراضي أو مبانى أو جزء من مبنى أو كلية) محتفظ بها من المالك لتحقيق أرباح أو ارتفاع في قيمتها أو كليهما وليست : (أ) للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.
Investment property الاستثمارات المحتفظ : هي أصول مالية غير متعلقة لها مبلغ محدد أو قابل للتحديد وتاريخ استحقاق محدد ولدى المبررات للنية وقادرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها (راجع ملحق أ	Investment property الاستثمارات المحتفظ : هي أصول مالية غير متعلقة لها مبلغ محدد أو قابل للتحديد وتاريخ استحقاق محدد ولدى المبررات للنية وقادرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها (راجع ملحق أ

[٢٦]

*Not an equity
investment*

هزمت من ألت ١٦ إلى ألت ٢٥) فيما عدا :

(أ) ما قد الاعترف به أولاً على أساس القيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و (ب) ما قامت المنشأة بتحدثه على أنه متاح للبيع.

(ج) ما يطبق عليه تعريف الإفراض والمديونيات .

ولا يمكن للمنشأة تبويب أى أصل مالى كامل مسقط به حتى تاريخ الاستحقاق إذا كانت خلال السنة المالية الحالية أو خلال فترتين ماليتين السابقتين قد باعت أو أعادت تبويب أية استثمارات ذات قيمة هامة مسقط بها حتى تاريخ الاستحقاق قبل تاريخ مستحقها (تكون القيمة هامة فاسماً لاجمالي الاستثمارات المسقط بها حتى تاريخ الاستحقاق)، ما لم يتوفر في البيع أو إعادة التحويل أحد لشروط التالية :

(١) أن يكون تاريخ الاستحقاق أو تاريخ انتهاء الأصل المالى قريباً (على سبيل المثال ثلاثة شهور قبل تاريخ الاستحقاق) بحيث لا يؤثر للتغير في أسعار الفائدة تأثيراً جوهرياً على القيمة المعادلة للأصل للمالى.

أو (٢) تم البيع أو إعادة التحويل بعد قيام المنشأة بتحصيل جزء جوهري من القيمة الأصلية للأصل المالى من خلال تحول الأحوال المرتبط به أو من خلال فساد المعجب .

أو (٣) مرشح بحث استثنى بوقت فترة المنشأة على التحكم و هو متكرر ولم يكن ممكن للمنشأة توكعه بدرجة معقولة.

الاستخدام الأفضل

والأحسن

[٤٥]

Highest and best use

: استخدام الأصل غير المالى من قبل المشاركين في السوق بطريقة تمثل من قيمة الأصل أو مجموعة من الأصول والالتزامات (على سبيل المثال ، مؤسسة أعمال) لتسبب استخدام الأصل ضمنها .

الإستمرارية	: يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة
الإعتراف	و عليه يفترض أن ليس لدى المنشأة لنية أو الحاجة للتصحية أو لتقليص كبير في حجم عملياتها .
<i>Going concern</i>	
الاستهلاك	: هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من الأصل غير الملموس على مدار الاستكانة المتوقعة منه.
[٢٣] [٣١]	
<i>Amortization</i>	
الأسهم العادية	: هي أداة ملكية ثابتة في حقوق لكل فئات حقوق الملكية الأخرى.
[٢٢]	
<i>Ordinary shares</i>	
السهم العادي المحتمل	: هي أداة مالية أو عقد قد يمنح حاملها الحق في امتلاك أسهم عادية.
[٢٢]	
<i>Potential ordinary share</i>	
الأصل	: هو مورد :
[٢٢]	(أ) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث مبدئية .
<i>Asset</i>	(ب) يتوقع أن تتدفق منه مدافع لتضاديه للمنشأة.
الأصل الموزع	: هو ذلك الأصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتحويزه للاستخدام في الأقرار المحددة له أو لبيعه.
[١٤]	
<i>Qualifying asset</i>	
الأصل المالي	: هو أي أصل يكون إما :
[٢٥]	(١) نقدية
<i>Financial asset</i>	أو (ب) أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى
	أو (ج) حق تعديدي :
	(١) لاستلام نقدية أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى .
	أو (٢) لمبادلة الأصول فعلية أو الالتزامات المالية مع مقابلة لغيره بموجب شروط تكون على الأرجح لمصلحة المنشأة
	أو (د) عقد سيتم أو قد يتم تسويته من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون :
	(١) من غير المشتقات وتكون أو قد تكون للمنشأة ملتزمة
	بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها .

أو (٢) مشتقة سيتم أو قد يتم تسويتها بطرق أخرى غير متداولة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر، مقابل نحدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها ولهذا الغرض لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات التي تكون هي نفسها عقود للاستلام أو التسليم للمستقبل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها .

الأصل أو الالتزام المالي : هو الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي تتوافر فيه أي من المقيم بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

(أ) تم تويجه كأصل، محفظ به لأعراض المتاجرة ، ويتم هذا للتويب إذا كان :

(١) تم اقتلاؤه أو شأ بصفة أصلية لفرض البيع لو إعادة الشراء في مدى زمني قصير .

أو (٢) جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معا ويحدد ثبل، على وجود معاملات فعلية حديثة تؤيد الحصول على أرباح قصيرة الأجل .

أو (٣) مشتقات مالية (فيما عدا المشتقات المالية التي تمثل أداة تغطية بحصصة وسحالة) .

(ب) تم تخصيصه عند الاعتراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، ويمكن للمنشأة استخدام هذا لتخصيص فقط عند سماح فترة "١١" بذلك لو عندما يؤدي عمل تلك إلى الحصول على معلومات أكثر ملاءمة لأنه لما :

(١) بلغى أو خفض جوهرياً عدم اتساق القدر لو الاعتراف (بشر إليه في بعض الأحيان بعدم القابلية للحاسبة) والذي سينجم عن قياس الأصول والالتزامات أو الاعتراف بتكاليفها وحساباتها على لمس مختلفة .

Financial asset or financial

Liability as fair value

through profit or loss

[٢٦]

لو (٢) مجموعة من الأصول للمالية أو الالتزامات المالية
لو كليهما ويتم تقييم لادائها على أساس القيمة العادلة
حسب إدارة مخاطر موقعة أو استراتيجية استثمار ويتم
تزويد المعلومات حول المجموعة داخليا بناء على هذا
الأساس إلى أفراد الإدارة الرئيسيين (كما هم معروفون
في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥)) لمجلس إدارة
للمنشأة أو الرئيس التنفيذي لها مثلا .

الأصل المحتمل : هو أصل ممكن أن يندأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده
[٢٨]
عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد
والذي لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة. *Contingent asset*

الأصل المتداول : الأصل الذي يستوفي أيا من المعايير الثلاثة :

(أ) أن يكون من المتوقع أن يتم استرداده أو من المرجح
[٣٢]
بعبارة أخرى أنه في دورة التشغيل المعهدة للمنشأة . *Current asset*

أو (ب) أن يكون قد تم اقتلاؤه منذ التبدية بغرض الاتجار فيه.
أو (ج) أن يكون من المتوقع استرداده خلال اثني عشر شهرا
بعد تاريخ التبدية.

أو (د) أن يكون نقدية أو في حكم النقدية ، ما لم يكن خاضعا
لغزو لا يستتبعه أو استخدامه لشبوة أحد الالتزامات
لمدة لا تقل عن اثني عشر شهرا بعد تاريخ التبدية .

الأصل الحيوي : هو حيوي لو نبت حي .
[٣٥]

Biological asset
أصل لتأمين : صافي الحقوق التعاقبية لشركة التأمين بموجب عقد تأمين .
[٣٧]

Intangible asset
الأصل غير الملموس : هو أصل ذا طبيعة غير مادية يمكن تمييزه وليس له وجود
[٢٣] [٢٩]
مادي .

Intangible asset

أصل غير متداول	: الأصل الذي لا يتوفر تعريف الأصل المتداول.	[٣٦]
<i>Non-current asset</i>		
أصول إعادة التأمين	: صافي حقوق التعهدية لمعهد التأمين للمصادر بموجب عقد إعادة التأمين.	[٣٧]
<i>Reinsurance assets</i>		
أصول التفتيش والتقييم	: يعترف بنفقات التفتيش والتقييم كأصول طبقا للمحاسبة المحاسبية للمنشأة .	[٣٦]
<i>Exploration and evaluation assets</i>		
الأصول التي بحوزة صندوق مزايا العاملين طويلة الأجل	: هي أصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للتحويل، التي تصدرها المنشأة للمعدة للقوائم المالية) وتنقسم بما يلي : (أ) تنشط بها المنشأة منصفة قانونيا عن المنشأة المعدة للتقرير وقائمة فقط لسداد مزايا العاملين أو تمويلها، (ب) مساحة تستخدم فقط لتبوية مزايا العاملين ، ولتحت متابعة دائتي المنشأة لمعدة للتقرير (حتى في حالات الإفلاس) ولا يمكن إعلانها للمنشأة المعدة للتقرير إلا إذا: (١) كانت الأصول المنفية للصندوق كافية لتلبية التزامات النظام للخصص بمزايا العاملين لمو التزامات المنشأة للمعدة للتقرير . أو (٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المعدة للتقرير لتعويض هذه المنشأة عن مزايا العاملين المصدرة بالفعل .	[٣٨]
<i>Assets held by a long-term employee benefit fund</i>		
أصول النظام	: تتضمن : (أ) الأصول التي يحتفظ بها صندوق لمزايا طويلة الأجل للعاملين . (ب) بوالص التأمين المؤهلة .	[٣٨]
<i>Plan assets</i>		
الأصول العامة للمنشأة	: وهي الأصول بخلاف الشهرة والتي تسهم في النفقات البضيفة المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنفد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنفد .	[٣٦]
<i>Corporate assets</i>		

الأصول المالية المتاحة : هي أصول غير مشقة تم تحديدها كأصول متاحة للبيع عند
تسليم

تسليم

[٢٦]

Available for sale
financial assets

(أ) كفروض ومديونيات ،
(ب) كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ،
(ج) كأصول مائة بالمئة بالقيمة العائنة من خلال الأرباح لو
للصائر .

الأصول الضريبية : هي قيمة المضاربات التي يستحق استردادها في فترات
الموجنة

[٢٤]

Deferred tax assets

(أ) العروق المؤقتة المخصصة (أي القابلة للخصم من
الربح الضريبي في الفترات المستقبلية) ،
(ب) الخصائر الضريبية غير المستخدمة والمرحلة للفترات
التالية .

و (ج) الخصم الضريبي " غير المستخدم والمرحل للفترات
التالية .

الأصول ذات القيمة : هي الأموال المحتفظ بها والأصول التي سوف تحصل بمبلغ
التفدية

[٢٣]

Monetary assets

في الأصول الملموسة التي :
(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع
أو الخدمات ، أو لتأجيرها للغير ، أو لأغراضها
الادارية .

[١٠]

Property, plant and
equipment

(ب) من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.
(ب) هي مقدار النقص في القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن
قيمته النظرية .

[١٠]

Impairment

اضمحلال القيمة :
هم الأطراف المعوقع لهم للتأثير أو للتأثر بواسطة تلك
الشخص

الشخص

أطراف المعانة لمقربون :
لشخص عند تعاملهم مع المنشأة، وقد يتضمن هذا :

(أ) للزوجة والأطفال	[١٥]
و (ب) أطفال الزوج أو لزوجته	<i>Choice member of the family of an individual</i>
و (ج) من غير كفالة الشخص أو كفالة السوجة	
إعادة العرض بثلث : هو تصحيح الاعتراف وقيل والإفصاح عن قسم عناصر لقوائم المالية كما لو كان خطأ الفترة السابقة لم يحدث لها . رجعى	
	[١٥]
	<i>Reversive treatment</i>
إعادة الهيكلة : هو برنامج أو خطة يتم تنفيذها والمبصرة عليها بواسطة إدارة	
للمنشأة والتي تؤدي إلى تغيير جوهري في :	[٢٨]
(أ) نطاق النشاط الذي تقوم به المنشأة.	<i>Restructuring</i>
أو (ب) الأسلوب الذي يتم به أداء نشاط المنشأة.	
إعادة تقييم : هي إعادة إثبات الأصول والالتزامات بقيم جديدة.	
	[الإطار]
	<i>Revaluation</i>
إعادة قياس صافي : تكون من :	
(أ) فمكاسب والخسائر الاكتوارية.	
(ب) الفقد على أصول النظام بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن	
صافي العود على صافي التزام للمزايا المحددة (أصل) .	[٣٨]
و (ج) أي تغييرات في تأثير مكافئ الأصل بعد اعتماد المنتج	<i>Reassessment of the act defined benefit liability (asset)</i>
لمدرجة ضمن صافي الفوائد على صافي التزام المزايا	
لمحددة (أصل)	
الاعتراف : هو عملية إدراج السد في الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق	
اليد تعريف العنصر وكان يعي بمعايير الاعتراف ذاتلية :	[الإطار]
	<i>Recognition</i>
(أ) إذا كان من المتوقع تدفق صفعة اقتصادية مستقبلية	
مرشحة به إلى أو من المنشأة.	
(ب) إذا كان له تكلفه أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة .	

أفراد الإدارة العليا : هم الأشخاص الذين يملكون السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والميطرة على أنشطة المنشأة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة شاملاً ذلك أى مدير (سواء كان تنفيذياً أو لا) للمنشأة.

[١٥]

Key management personnel

الافتناء عكسي : هي عملية لقتاء تكون فيه المنشأة المقتنية هي المنشأة التي يتم لقتاء حصص حقوق ملكيتها وتكون المنشأة المصنفة لهذه المحاسبة هي 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 .

[٢٩]

Reverse Acquisition

الالتزام : هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث حدثت في الماضي ، والذي يتطلب تسويته حدوث نفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية .

[٢٨]

Liability

الالتزام الإيجابي : هو واجب أو مسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة . ويمكن لالتزامات أن تطبق قانوناً كنتيجة لعدم منزم لو منطبق تشريعي . كما تشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال للمعنية والعرف والرياسة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة .

[الإطار]

Obligation

الالتزام التأميني : صافي الالتزامات المتعددية الملزمة لشركة التأمين بموجب عقد التأمين

[٣٧]

Insurance liability

الالتزام المحكمي : هو التزام بشأ من تصرفات المنشأة التي : (أ) من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعملة للمنشأة أو من واقع مستند محدد تكون المنشأة قد أقرت فيه لتغير أنها تظل مسئولة معينة .

[٢٨]

Contractual obligation

و (ب) نتيجة لذلك قامت المنشأة بتكوين توقع للجزء الذي لن يتحملة الغير لإخلاء هذه المسؤوليات .

الالتزام القانوني	: هو الالتزام الذي ينشأ عن :
[٢٨]	(أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية).
Legal obligation	أو (ب) حكم قضائي.
	أو (ج) تطبيق آخر للقانون.
الالتزام المالي	: هو أي التزام يكون إما:
[٢٩]	(أ) التزاما تعاقبيا:
Financial liability	(١) لتسليم للبندية أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى .
	أو (٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى
	بموجب شروط تكون على الأرجح في غير مصلحة
	للمنشأة .
	أو (ب) عقد سيتم أو قد يتم تمويله في أدوات حقوق الملكية
	للمنشأة ذاتها ويكون:
	(١) من غير المشتقات وتكون - لو قد تكون - لمضانة
	ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق
	لملكية للمنشأة ذاتها
	أو (٢) مشتقة سيتم - لو قد تد - تمويلها بطرق أخرى غير
	مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر ، مقابل
	أدوات حقوق ملكية مخصصة بالتمشيد ذاتها ، ولهذا
	لغرض حل الحقوق أو الخيارات أو الضمانات
	للاستحواد على عدد محدد من أدوات ملكية لمضانة
	نفسها مقابل مبلغ محدد من أو عملة تعتبر أدوات
	ملكية لذا عرضت بالتمشيد الحقوق أو الخيارات أو
	الضمانات على فمالك الحاليين لنصي فئة أدوات
	لملكية غير المشتقة بالنسبة وللتناسب بينهم. ولهذا
	لغرض أيضا لا تتضمن أدوات حقوق الملكية
	مخصصة بالتمشيد الأدوات المالية المعاملة بحق إعناء
	البيع والمحوه كأدوات حقوق ملكية طبقا للقرارات

١٦٢* و١٦٣* فـ الأدوات التي تفرض على المنشأة
التزلم تسلم طرف آخر حصة تاليفية في صافي
أصول المنشأة حفظ عند التصفية والسيوية ككثوات
حقوق ملكية طبقا للفقرات ١٦٢ج* و١٦٦د* فـ التي
تكون هي نفسها عقود للاستلام فـ التسليم للمستفيدين
أنواع حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها.

الالتزام المحتمل : (أ) هو التزلم ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم
تلكيده عن طريق حدوث فـ عدم حدوث حدث مستقبلي
غير مؤكد والذي لا يكون يكمله تحت سيطرة المنشأة .
(ب) التزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم
الاعتراف به لأنه :

[٢٨]

Contingent liability

(١) ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفق خارجا للمنافع
الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام.
أو (٢) لا يمكن قياس قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها
بصور كافية .

الالتزامات الضريبية : هي قبة ضرائب الدخل التي يستحق مدكها في الفترات
الموجلة والمرتبطة بعروفي ضريبية مؤقتة.

[٢٩]

Deferred tax liabilities

الإنتاج الزراعي : هو منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة .

[٣٥]

Agricultural produce

الأنشطة ذات الصلة : هي نشاطات لجهة المستثمر بها التي تؤثر بشكل ملموس على
حوادثها.

[٤٢]

Related undertakings

أنشطة الاستثمار : هي أنشطة هتاء والمستبعد الأصول طويلة الأجل
والاستثمارات الأخرى التي لا تخل في حكم للتقيد.

[٤]

Investment activities

أنشطة التشغيل	: هي الأنشطة الرئيسية المنتجة للأرباح للمشاة ، 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 بالمشاة .	[٤]
Financing activities		
إقفضاء موعده	: تكون الإداة المالية قد انقضت موعده استحقاقها عندما لا يقوم الطرف المقابل بإجراء دفع عندما يحل مستحق الإداة .	[٤٠]
Payable		
الإهلاك	: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على المدة المتوقعة المقدرة له .	[١٠] [٣١]
Depreciation		
الأهمية النسبية	: تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على قرارات الاقتصادية التي يتخذها المستثمرون اعتماداً على القوائم المالية.	[الإطار]
Materiality		
الإيراد	: هو إجمالي تدفق المدفوع الاقتصادية الداخلة للمشاة خلال الفترة المالية والتي تنشأ من ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية وينتج عن تلك التدفقات زيادة في حقوق الملكية خلافاً للزيادة الناتجة عن مساهمات المساهمين في رأسمال.	[١١]
Revenue		
الإيضاحات	: تحتوي على معلومات بالاضافة إلى ما تم عرضه بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة الدخل الشامل ، التدفقات النقدية ، التغيير في حقوق الملكية) وتقدم الإيضاحات شرحاً وتوضيحاً للنود المعروضة في تلك القوائم.	[١]
Notes		
الأبحاث	: هي فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل اكتساب وتعميق معرفة علمية أو فنية جديدة .	[٢٣]
Research		
البند الذي يتم تخطيطه	: هو أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد أو معاملات متوقعة بدرجة عالية من الاحتمال أو صهي الاستثمار في عمليات أجنبية وفتى:	[٢٦]
Identified item		

(أ) تعرض المنشأة لمخاطر التغير في القيمة العادلة لمؤ
التغيرات النقدية المستقبلية .

و (ب) تم تحديد ما على أنها بند تمت إعطيه مخاطره (وتعطي
الفقرات من ٧٨ إلى ٨٤ وملحق أ الفقرات من
٩٨ إلى ١٠٦ نصيبا لتعريف البنود التي تمت
تعطية مخاطرها) .

البنود ذات الطبيعة : تشمل للتدبير للمحفظ بها وأصول والتزامات المنشأة التي
التدبير سوف تحصل أو تدفع بوجبات ذاتية من العملة أو قابلة
للتدبير. [١٣]

Liability items

بوليصة التأمين المؤهلة : هي بوليصة تأمين تصدرها شركة تأمين لا تمثل طرفا ذا
علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية كما هو معرف في معيار
المحاسبة للمصري رقم (١٥) "الإقصاد عن الأطراف ذوي
العلاقة" إذا كانت عوائد البوليصة تنقسم بما يلي :

Qualifying insurance policy

(أ) يمكن استخدامها فقط لمعاد أو تمويل مزايا العاملين طبقا
لنظام مزايا محددة .

(ب) ليست مباحة لدائري المنشأة المعدة للتقارير المالية (حتى
في حالة الإفلاس) ولا يمكن سدادها لهذه المنشأة إلا إذا :
(١) كانت هذه العوائد تمثل أصولا زائدة لا تتطلبها
البوليصة للوفاء بجميع التزامات مزايا العاملين
المشار إليها .

أو (٢) كان من الممكن رد هذه العوائد لهذه المنشأة
لتحويضها عن مزايا العاملين الممتدة بالفعل .

تاريخ الإقتناء : هو للتاريخ الذي قامت فيه المنشأة المكتتة بالحصول على
السيطرة على المنشأة المكتتة . [٢٩]

Acquisition date

تاريخ القياس : التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية
الممنوحة لأشخاص هذا المعيار، وبالنسبة للمعاملات التي
تجرى مع العاملين وشيوخهم ممن يقدمون خدمات عمالة يعتبر

Measurement date

تاريخ الفس هو تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات التي تُعبري مع أطراف بخلاف العاملين (أو أولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، يكون تاريخ القياس هو ذاته تاريخ حصول المنشأة على السلع لم تقديم للضرف الآخر للخدمة.

تاريخ المنح

[٢٩]

Grant date

: التاريخ الذي تنفق فيه المنشأة مع طرف آخر (ما في ذلك العاملين) على إجراء معاملة قائمة على مدفوعات مبيبة على أسهم، وذلك عند توصف المنشأة والطرف الآخر إلى فهم مشترك لأحكام وشروط المعاملة، وتنفذ المنشأة في تاريخ المنح لم الطرف الآخر الحق في الحصول على السداد نقداً أو في شكل أصول أخرى أو في شكل أدوات حقوق ملكية بالمنشأة، شريطة أن يتم استيفاء شروط الاستحقاق المصوهر عليها، إن وجد. وإذا كان هذا الاتفاق حاضماً لعملية موافقة لم اعتماد (على سبيل المثال من قبل المساهمين)، يعتبر تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على الموافقة أو الاعتماد.

تجميع الأعمال

[٢٩]

Business combination

: هو معاملة لم حدث آخر يتم بموجبه حصول المنشأة للمقبسة على السيطرة على واحد أو أكثر من أنشطة الأعمال وبطلقي على هذه المعاملات أحياناً "الاندماج التفضي" لم "اندماج المنسولين" وهي أيضا يجمعيات أعمال طبقاً لتعريف للورد في معيار (٢٩).

التعريف أو الإسقاط

الهام

نسبياً

[١]

Relative contributions or contributions

: يعتبر عاماً في حالة ما إذا كان هذا التعريف أو الإسقاط ستفرداً أو مجتمعاً يؤثر على منخذ القرار الذي يعتمد على لقوائم لمالية، وتعتمد الأهمية للنسبة على طبيعة وحجم وعدى للحكم للشخص في الحالات المثيلة، ويعتبر طبيعة لم حجم البند لم كلاهما معاً من العوامل التي تحدد الأهمية للنسبة.

التحويل الحيوي

[٣٥]

Biological transformation

: يتكون من عمليات النمو ووقف النمو والإنتاج والتكاثر والتي تنتج عنها تغيرات كمية أو نوعية في الأصل الحيوي.

التدفقات النقدية

[٤]

Cash flows

: هي التدفقات النقدية وما في حكمها الداخلة والخارجة.

- التدفقات النقدية :** المتوسط المرجح للمحتسب (أي المتوسط الحسابي للتوزيع) المتوقعة
[٤٥]
Expected cash flows
- التسوية :** هي معاملة تلغى كل الالتزامات القانونية والحكومية المستقبلية لكل أو بعض المزايا المتوفرة حسب نظم المزايا المحددة بخلاف المنوع عن للمزايا إلى أو فيلة عن عاملين ضمن شروط النظم والتي تتضمنها الافتراضات الاكتوارية .
[٣٨]
Settlement
- تسويات إعادة لتطبيق :** هي المبالغ التي بعد تبويبها إلى "الأرباح أو الخسائر (إدمنة الدخل) في الفترة الحالية و التي سبق الاعتراف بها في النظم الشامل الآخر في الفترة الحالية أو الفترات السابقة.
[١١]
Rectification adjustment
- التطبيق غير العكسي :** بعد تطبيق أحد المتطلبات "غير عكسي" عندما يحجز للمشاة عن تطبيقه بعد بذل كل المحاولات المعقولة لتطبيقه.
[١١]
Irreversible application
- التطبيق المستقبلي :** للتعبير في السياسة المحاسبية والاعتراف بتأثير التغيير في التدبيرات المحاسبية بمثل على الترتيب فيما يلي:-
[٥]
Prospective application
- (أ) تطبيق السياسة المحاسبية للجنة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي نشأ بعد سارح تغيير السياسة .
- و (ب) الاعتراف بتأثير التغيير في التدبير المحاسبى في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتعبير .
- التطبيق بأثر رجعي :** هو تطبيق السياسة المحاسبية الحديثة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة .
[٥]
Retrospective application
- التطوير :** هو تطبيق نتائج الدحوث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما يفرض تقديم إنتاج جديد أو مصنع بشكل جوهري نموك وأنوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء في الإنتاج على نطاق تجارى .
[٢٢]
Development

الترتيبات المشتركة : هي اتفاقية بين طرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.

[٤٣]

Joint arrangement

تعذر تطبيق من : يعني تطبيق أحد المتطلبات غير عملي عندما يتعذر على

المنشأة تطبيقه بعد القيم بكل الموجودات للصعولة في هذا

الشأن، وقد يتعذر من الفاحية العملية تطبيق التغيير في

مساهمة محاسبية دائر رجعي لو إعادة العرض دائر رجعي

لنصبح خطأ عن فترة معينة وذلك عندما:

(أ) لا يمكن تحديد آثار التطبيق دائر رجعي أو إعادة

العرض دائر رجعي.

أو (ب) يتطلب للتطبيق أو إعادة العرض دائر رجعي وجود

الفرصات عما كانت عليه نية الإدارة في هذه الفترة.

أو (ج) يتطلب للتطبيق أو إعادة العرض دائر رجعي إصدار

تقديرات عامة عن التقييم وكان من المستحيل تعيين

المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات بصورة موضوعية عن

غيرها من المعلومات التي:

(١) تقدم أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في تاريخ

الاعتزال أو التقييم لو الإفصاح عن هذه التقييم.

و (٢) كل من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد

إصدار للعوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

التعويضات

[١٥]

Compensation

: تتضمن كل مزيا العاملين كما تم تعريفها في معيار المحاسبة

للمصري رقم (٢٨)، وهي كافة أنواع للمقابل، المتوقع أو

للمقدم بواسطة الشركة أو نيابة عن الشركة في مقابل خدمات

أديت للشركة، ويتضمن كذلك للمقابل المتوقع نيابة عن

لشركة القابضة، المتعلق بالمنشأة وهذا يتضمن : -

(أ) مزيا العاملين قصيرة الأجل مثل الأجور والمرشدات

ومساهمة للمنشأة هي لتأمينات الاجتماعية والأجازات

السوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة وتوزعت

الأرباح والمكافآت (إذا كانت ستدفع خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة) ولمزايا غير شفهية (مثل الرعاية الصحية ، السكن ، وسيلة انقال ، ووسائل للخدمات المجانية أو المدعومة).

و (ب) نظام معاش وتقاعد للعاملين كالمعاشات ومزايا التقاعد الأخرى ولتأمين على الحياة والرعاية الصحية بعد التقاعد .

و (ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل متضمنة الإجازات طويلة الأجل أو المزايا طويلة الأجل الأخرى أو مزايا لمصر طويلة الأجل وكذلك توزيعات الأرباح والمكافآت لموظفة (في حالة عدم سدادها بالكامل خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة).

و (د) عقول إنهاء الخدمة

و (هـ) مزايا تعويضات لم شكل حصص أو حقوق ملكية.

التفسير في التفسير : هو تعديل القيمة التقديرية لأي أصل لم التزام لم تعديل قيمة الإهلاك لتوري لأي أصل وينشأ هذا للتعديل عن تفسير للموقف الحالي وللمنافع المستقبلية للمؤسسة والالتزامات المرتبطة بالأسول والالتزامات. وينشأ التغيير في التفسيرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الحديثة وبالتالي فلا تعد هذه للتغييرات تصحيحاً لأخطاء.

تكاليف النقل : للتكاليف التي يتم تكديدها لنقل أصل من موقعه الحالي لم السوق الرئيسي (لم لسوق الأكثر إيجابية) .

تكاليف التخلص : وهي التكاليف الإضافية التي تتعلق مباشرة بالنقل من أصل لم وحدة مودة للنقد مع استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات المصارف الدخولة.

Charges for non-current assets

Transport costs

Cost of disposal

تكليف البيع	:	التكاليف الإضافية التي تعزى بشكل مباشر إلى التصرف في أصل من الأصول (أو المجموعة الحارثي الشخص منها) ، مع استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضريبة على الدخل.	[٣٦] [٣٥]
تكليف للمعاملة	:	هي التكاليف الإضافية المرتبطة مباشرة بالافتاء أو إصدار لو استبعد أصل مالي أو التزام مالي ، لو هم المصروفات التي لم تكن للمباشرة لحملها لو لم تكن أو تصدر أو يستند الأداء المالية.	[٢٦] <i>Transaction cost</i>
تكليف للمعاملة	:	تكليف بيع أصل أو نقل التزام في السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر إيجابية) للأصل أو الالتزام والمسوية مباشرة للتصرف بالأصل أو تحويل الالتزام ، وينطبق عليها للشرطين التاليين	[٤٥] <i>Transaction cost</i>
		(أ) نتج مباشرة من المعاملة ولو يكون لازمة لهذه المعاملة.	
		(ب) لم تكن تتكدها المباشرة لو لم تتخذ قرار بيع الأصل أو تحويل الالتزام (على شرط تكليف مبيع كما هو محدد في معيار المحاسبة المصري (٣٢))	
التكلفة	:	هي مبلغ النقدية أو ما في حكمها المنقوعة أو القيمة العادلة لمجموعة أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل من أجل إقتلته أو إفسائه أو القيمة التي تسب لهذا الأصل عند الاعتراف الأولي طيف للشرط المحددة بمعيار آخر من معايير المحاسبة المصرية، على سبيل المثال معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) للمدعوات المنتبة على أنفسهم.	[١٠] [٢٣] [٣٤] <i>Cost</i>
تكلفة الاقتراض	:	هي للعوائد والتكاليف الأخرى التي تتكدها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال.	[١٤] <i>Borrowing costs</i>
التكلفة التاريخية	:	هي لميل قياس يتم بناء عليه تحصيل الأصول بالمبلغ المنفدي أو ما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بالمقابل	[الإطار] <i>Historical cost</i>

في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام لو هي بعض الظروف (مثل خسائر الدخل) بمبلغ التدفئة لو ما في حكمها الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادي للمعدة .

التكلفة الجارية : هي مبلغ للتدفئة لو ما في حكم للتدفئة و الذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل لو ما بعته في الوقت الحاضر أو هي المبلغ غير المخصص من التدفئة لو ما في حكمها والمطلوب لسداد بعد في الوقت الحاضر .

Current cost

تكلفة الخدمة الحالية : هي الزيادة في القيمة الحالية للالتزام المزايا المحددة الخامسة عن خدمة العامل في الفترة الحالية.

[٣٨]

Current service cost

تكلفة الخدمة السابقة : هي الزيادة في القيمة الحالية للالتزام المزايا المحددة لخدمة العاملين في الفترات السابقة لخدمة في فترة الحالية من إكمال أو إجراء تعديلات في مزايا ما بعد نهاية الخدمة لو مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المزايا أو تحسينها) لو سلبية (حيث يتم تحييد المزايا السابقة) .

[٣٨]

Past service cost

التكلفة المستهلكة : هي القيمة التي يقرر بها الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الاعتراف الأولي به كقسط لسداد أصل المبلغ مضاعفا إليه لو مخصصا منه الاستهلاك المجمع (باستخدام طريقة سعر الفائدة للفعلي) لأية فروق بين القيمة الأصلية والقيمة في تاريخ الاستحقاق كقسط حائز الاضمحلال في قيمة الأصل أو لمواجهة عدم قابلية البند للتحويل (سواء مباشرة أو من خلال مخصص) .

[٢٦]

Amortization of a financial asset or financial liability

التمويل : هو تحويل الأصول إلى صندوق مستقل عن مؤسسة صاحب العمل وذلك لمقابلة الالتزامات المستقبلية لسداد مزايا التقاعد .

[٢٦]

Funding

التفتيش عن وتقسيم : للبحث عن لموارد اقتصادية بما في ذلك للمعادن والبتروول والغاز الطبيعي والموارد للمناخ غير المتجددة بعد حصول المنشأة على الحقوق القانونية للتفتيش في منطقة محددة وكذلك تحديد الجوى. التقنية والفائدة التجارية من استخراج للموارد للتجسي.	التفتيش عن وتقسيم : للموارد الاقتصادية [٣٦] <i>Exploration for and evaluation of mineral resources</i>
ثمن الشراء : هو الثمن للمعدن في العقد لاقتال ملكية الأصل إلى المستأمر في نهاية مدة التأجير . حامل الوثيقة : للطرف الذي له الحق في التعويض بموجب عقد التأمين في حالة وقوع حدث مؤمن منه .	ثمن الشراء : [٣٦] حامل الوثيقة : [٣٧] <i>Purchaser</i>
الحدث الملزم : هو الحدث الذي يؤدي إلى خلق التزام قانوني أو حكومي والذي مترتب عليه عدم وجود بدل ولغى المنشأة إلا تعويبه هذا الالتزام.	الحدث الملزم : [٣٨] <i>Obligation event</i>
الحدث للمؤمن منه : حدث مستقبلي غير مؤكد يتم تغطيته بموجب عقد التأمين وينتج عنه مخاطر تأمين.	الحدث للمؤمن منه : [٣٧] <i>Insured event</i>
الحصة : هو فصل الإنتاج عن الأصل الحيوي لم إيقاف حبة الأصل الحيوي .	الحصة : [٣٥] <i>Harvest</i>
الحصة لحي منشأة : لأغراض هذا للمعيار ، تشير الحصة في منشأة أخرى إلى المشاركة لتعاقدية وغير التعاقدية التي تعرض المنشأة التي تذبذبت في الموائد للنتيجة من أداء المنشأة الأخرى . ويمكن إثبات الحصة في المنشأة الأخرى على سبيل المثال عن طريق امتلاك لمؤقت حقوق الملكية لمؤقت الذين هذا بالإضافة إلى أشكال مشاركة أخرى مثل توفير التمويل ودعم المسؤولية وتعزيز الإنفاق والعضيمات . وهي تتضمن الوسائل التي تكون من خلالها المنشأة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على منشأة أخرى . وليس من الضروري أن يكون	الحصة لحي منشأة : [٣٩] أخرى : [٤٠] <i>Success to another entity</i>

حصصة في منشأة أخرى لعدم وجود علاقة عمل بمورد .	
تقدم الفقرات من ث٧ إلى ث٩ معلومات إضافية عن	
الحصص في منشأة أخرى .	
وتنشر الفقرات من ث٥٥ إلى ث٥٧ من محابر المحاسبة	
المصري رقم (٤٦) تنبذ انبذات .	
هو حق أصحاب المنشأة المتبقى من الأصول بعد طرح كافة	حق الملكية
الائتمات.	الإطار
	Equity
هي حقوق تجريد صانع القرار من صلاحياته في صنع	حقوق العزل
القرارات.	٤٢
	Removal rights
حقوق الملكية في شركة تابعة لا تسب بشكل مباشر أو غير	حقوق الأقلية/الحقوق
مباشر إلى الشركة الأم .	غير المسيطرة
	٢٩ ٤٢
	Non-controlling interest
حقوق مصممة لعملية حصص الطرف الذي يمتلك هذه	حقوق الحماية
الحقوق دون إعطاءه السلطة على المنشأة التي ترتبط بها هذه	٤٢
الحقوق.	Protection rights
يستخدم هذا المصطلح عندما يعني حصص الملكية المستثمر	حقوق الملكية
بملاك منشآت أو مالك أو عضو أو حقوق مشارك في صندوق	٢٩
الاستثمار	Equity interest
يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية والجهات	الحكومة
المماثلة للمحنية أو الدولية .	١٢
	Government
خلو المعلومات في القوائم المالية من التحيز .	الحياد
	الإطار
	Neutrality
هي الزيادة في القيمة العنصرية للأصل عن المبلغ المتوقع	خسارة التمسحل قيمة
إسقاطه منه.	١٠ ٢٣ ٣١
	Impairment loss

القبائل	:	هي نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف فر طبقيتها عن
الإطار		المصروفات الأخرى .
الأثر العدلي للتخفيض	:	هو الانخفاض في نصيب السهم في الأرباح أو الزيادة في
222		تصيب السهم من الخسارة والفاتحة عن التزامات أو الأنوات
Debitum		للدفعة للتحويل قد تم تحويلها وأن خوات (البيع / للشراء) قد
		تم استخدامها وأن الأسهم المتعلقة قد تم إصدارها مع تحقق
		للشروط للخاصة بها.
خير إقالة الإصدار	:	خيار حديد للاكتتاب في الأسهم يتم محله عندما يتم استخدام
229		الأسهم لاستيفاء سعر الممارسة في خيار سبق للاكتتاب في
Asignation option		الأسهم.
خيار الاكتتاب في	:	هو عقد يمنح حامل السهم الحق، مع عدم إلزامه، في الاكتتاب
الأسهم		في أسهم المنشأ بسعر ثابت أو قليل لتجنب لمدة زمنية معينة.
229		
Share option		
خيارات البيع على	:	هي عقود تعطي لحاملها الحق في بيع الأسهم العادية
الأسهم العادية		بسعر محدد خلال فترة محددة.
222		
Put options on ordinary shares		
الخيارات والحقوق وما	:	هي أنواع مالية تعطي لحاملها الحق في شراء أسهم عادية.
في حكمها :		
222		
Options , warrants and other capital claims		
الدخل	:	هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة للمحاسبة في
الإطار		شكل تنقلات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقصان في
Income		الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية عدا تلك
		المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة .
الدخل الشامل الآخر	:	يشمل فوائد الدخل والمصروف (بما في ذلك صوبات إعادة لتقريب
229		والتي لا يحذف بها في الأرباح أو الخسائر قائمة الدخل طبقا لما
Other comprehensive income		تتطلبه أو تسمح به معايير المحاسبة المصرية الأخرى).

وتتضمن بنود الدخل الشامل الآخر ما يلي:

(أ) التغيرات بالزيادة أو النقص هي فائض إعادة التقييم

(راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)

”الأصول الثابتة“ ومعيار المحاسبة المصري رقم

(٢٤) ”الأصول غير ملموسة“).

(ب) المكاسب والخسائر الاكتوارية على نظم المزايا

المحددة وفقاً لفقرة ٩٣ من معيار المحاسبة

المصري رقم (٣٩) ”مزايا العاملين“.

(ج) المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية

بالعملة الأجنبية لنشاط أجنبي (راجع معيار المحاسبة

المصري رقم (١٣) ”أثر التغيرات في أسعار

السرف، الأجنبية“).

(د) المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول

الثابتة المتاحة لتبيع (راجع معيار المحاسبة المصري

رقم (٢٠) ”الأدوات المالية: الاعتراف والقياس“).

(هـ) الجزء المتعلق من المكاسب والخسائر على أدوات

التغطية المستثمرة في نمطية للتدفق (راجع

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ”الأدوات

المالية: الاعتراف والقياس“).

رأس المال

الإطار

: بموجب المفهوم للمال لرأس المال مثل الأموال المستثمرة

– أو القوة الشرائية للمستثمر هو صافي الأصول أو حقوق

الملكية في المنشأة، وتنبئ أغلب للمنشآت المفهوم المالي

Capital

رأس المال -

و بموجب المفهوم للمال لرأس المال مثل القدرة التشغيلية

هو فائضة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة على سبيل المثال في

وحدات الإنتاج النوعية -

الربح	:	هو المبلغ المتبقى بعد طرح المصروفات (بشاملا تموينات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسباً) من الدخل .
[١٢٤]		
الإطار 		
<i>Profit</i>		وأي مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة .
الربح أو الخسارة المحاسبية	:	هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.
[١٢٤]		
<i>Accounting profit or loss</i>		
الربح الضريبي	:	هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبي
(الخسارة الضريبية)		والتواعد التي تضعها الإدارة الضريبية والتي تُستند (تستند) على أساسه ضرائب الدخل .
[١٢٤]		
<i>Taxable profit (or loss)</i>		
سعر الإحتفال	:	هو سعر الصرف اللحظي للملك في تاريخ بداية الفترة المالية .
[١٢٤]		
<i>Closing rate</i>		
سعر الخروج	:	السعر الذي يتم لسلامته لنوع أصل لو دفعه لنقل القرام .
[٤٨]		
<i>Exit price</i>		
سعر الدخول	:	السعر المنوع لشراء أصل أو المستطد لنحمل التزام في معاملة
[٤٨]		تداولية .
<i>Entry price</i>		
سعر الصرف	:	هو معدل التبادل بين عملتين مختلفتين.
[١٢٤]		
<i>Exchange rate</i>		
سعر الصرف اللحظي	:	هو سعر الصرف للتسليم الفوري لوحدات العملة.
المباد		
[١٢٤]		
<i>Spot exchange rate</i>		
سقف الأصل	:	هو القيمة الحالية لأي مزايا اقتصادية موجودة في شكل
[٣٨]		استعدادات من النظام أو انخفاض في الاشتراكات المستقبلية
<i>Asset ceiling</i>		للنظام

السلطة	:	حقوق قائمة تمنح قدره حالية على توحيه الأنشطة ذات الصلة.
[٤٦]		
Prime	:	سمة إعلام الإصدار
[٢٩]		السمة التي تنص على تقديم منحة من للخبرات الجديدة للاكتتاب في الأسهم عند استخدام أسهم في استيعاب سعر ممارسة للحق في خيار لكتاب في أسهم سابقة .
Relevant feature	:	السهم العادي
[٢٢]		هو أداة ملكية تد حقوقها تالية لحقوق كافة ذات لحوال الملكية الأخرى.
Offering share	:	السوق ذي الحجم الأكبر ومستوى للتقاط الأعلى للأصل أو الالتزام .
[٤٥]		
Product Market	:	السوق الذي ينضم المنتج الذي يتم الحصول من بيع الأصل أو يقلل من المنتج الذي سيتم دعمه لتحويل الالتزام بعد الأخذ بعين الاعتبار تكاليف البيع والشغل .
[٤٥]		
Best circumstances Market	:	السوق النشطة
[٣٥]		هي السوق التي تتوفر فيها الشروط التالية:
[٣٥]		(أ) أن تتوافر البند التي يتم للتعامل فيها في السوق .
Active market	:	و (ب) أن يتواجد عادة مشتريين وبياعين لديهم الرغبة في التعامل في أي وقت وبشكل طبيعي.
	:	و (ج) الأسعار متاحة للعمامة .
السوق النشطة	:	هي السوق الذي تتم فيه المعاملات على الأصل أو الالتزام بتكرار وحجم كافيين لتقديم معلومات التسعير على أساس مستمر .
[٤٥]		
Active market	:	المبادئ المحاسبية
[٥]		هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية .
Accounting policies	:	الميطرة على الجهة
[٤٢]		المستثمر فيها
[٤٢]		يكون له حقوق في هذه المعائد ، ويكون قادراً على التأثير على هذه المعائد من خلال مملته على الجهة المستثمر بها.
Control of an Investor	:	

السيطرة : هي القدرة على التحكم في السياسات المالية و التشغيلية لمؤسسة
[١٥]

Control

السيطرة المشتركة : هي مشاركة بموجب اتفاق ثنائي للسيطرة على نشاط
اقتصادي. وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب
القرارات التشغيلية والقرارات المالية الإستراتيجية المتعلقة
بالنشاط موافقة بالإجماع من الشركاء (الأطراف الذين
يشركون في السيطرة) .

[١٥] [١٨] [٤٣]

Joint control

المسئولة : هي توفر النفقة في المستقبل القريب بعد الأخذ في الاعتبار
الالتزامات المالية خلال هذه الفترة .

[الإطار]

Liability

شراء أو بيع بالطريقة المعتادة : هو شراء أو بيع لمصلحة مالية طبقاً لمعد تتطلب شروطه تسليم
الأصل خلال إطار زمني يتم تحديده من خلال السوق لصالح
المعنية بصورة رسمية أو عرفية .

[٢٦]

Regular way purchase or
sale

شروط السوق : الضبط الذي يحدد عليه سعر الممارسة، أو مستحق 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.

[٢٩]

Market condition

شركة إعادة التأمين : الطرف الذي يلتزم بموجب عقد إعادة التأمين بتعويض المؤمن
عليه (معد التأمين الصالح) في عقد إعادة التأمين في حالة
وقوع حدث مؤمن ضده.

[٣٧]

Reinsurer

الشركة التابعة : هي المنشأة التي تسيطر عليها شركة أخرى (شركة الأم)
وهي تشمل شركات الأقران أيضاً.

[٤٢]

Subsidiary

الشركة التابعة : هي منشأة تخضع لتعويض مؤثر من مستمر.

[١٨]

Assuree

شروط الاستحقاق	: الشروط التي يجب استيفائها حتى يصبح الطرف الآخر مستحقاً لاستلام الأموال لأغنية - وغيرها من الأصول - لو أثبت حقوق الملكية في المنشأة بموجب عقد قائم على مدفوعات مبنية على أرباحهم. وتضمن شروط الاستحقاق شروط الخدمة التي تقتضي أن يقوم الطرف الآخر بإتمام مدة خدمة معينة، كما تضمن شروط الأداء التي تتطلب استبقاء أهداف أداء محددة (على سبيل المثال زيادة محددة في أرباح المنشأة عبر مدة زمنية معينة).	Favour conditions
[٢٩]		
شريك في مشروع مشترك	: هو طرف في مشروع مشترك يكون له سيطرة مشتركة على هذا المشروع.	Joint venture
[٣٠]		
شكل المشاركة الاختيارية	: حق تعاقد في الحصول على مزايا إضافية كخصم منهم للمزايا المضمومة والتي : (أ) يحتمل أن تشكل جزءاً كبيراً من إجمالي المزايا التعاقدية.	Discretionary Participation
[٣٧]		
feature	و (ب) بحد فيتها وثواب صرفها بموجب العقد بدء على تقدير المصدر . و (ج) ينشأ من الناحية للمنافسة على : (١) أداء مجموعة بعضها من العقود أو نوع محدد من العقود. لو (٢) عوائد الاستثمار المحفزة و/ أو غير المحفزة على مجموعة معينة من الأصول التي يحتفظ بها المصدر . لو (٣) الأرباح أو العائدات الخاصة بالشركة أو الصندوق أو أية مشاة أخرى تقوم بإصدار العقد . : هي المبالغ الاقتصادية المستقلة الناشئة عن الأصول التي لا يمكن تحديدها والاعتراف بها بشكل منفرد كل على حدة.	Control
الشهرة		
[٢٩]		
صافي الاستثمار في نشاط أجنبي	: هو قيمة نصيب المنشأة التي تعرض فوائدها المالية في صافي أصول الكيان الأجنبي.	Net investment in a foreign
[١٣]		

صافي الأصول المتاحة : هي أصول النظام مخصصاً منها التزاماته والتي لا تدخل
تزاماً للقاعدة ضمنياً للقيمة الحالية الاكتوارية لتزامات التقاعد المتعهد بها .

[٢٦]

Net assets available for benefit

صافي الفائدة من صافي : هو التغير خلال فترة في صافي التزام (أصل) للتزامات
التزام (أصل) التزامات المحددة والذي ينتج عن مرور الوقت .

[٣٨]

Net income on the net defined benefit liability

صافي التغطية : هو فائز فائز من خلال فائز العائد باقياً
للتكلفة التقديرية للإلتزام وكذلك أية تكلفة أخرى يستلزمها إتمام
صنية فائز .

[٢]

Net available value

صافي التزام (أصل) : هو فائز أو فائز بعد تعجيله بأي أثر بعدم تجاوز صافي
أصل التزامات المحددة عن سقف الأصل ويعرف بالفائز
أو الفائز به :

[٣٨]

Net defined benefit liability (asset)

(أ) القيمة الحالية لالتزام التزامات المحددة.

نقصاً

(ب) التغطية للمطلقة لأصول الالتزام

صانع القرار : منفاة تملك حقوق صنع القرارات والتي تكون عبارة عن
موكل أو وكل لأطراف أخرى.

[٤٢]

Decision maker

صناديق الاستثمار : هي مشاة لا يمتلكوا مستثمرين على سبيل المثال ، شركة
تأمين مشتركة أو صندوق استثمار يقدم تكاليف أقل أو مزايا
اقتصادية أخرى مبنية وبالتناسب لحصة وثائق التأمين
أو المشاركين فيها .

[٢٩]

Mutual Earm

الضريبة الجارية : هي قيمة الضرائب المستحقة للداد (الاسترداد) المرتبطة
بصافي الربح للضريبي (المصارف للضريبة) للفترة.

[٢٤]

Current tax

الطرف ذو العلاقة : هو الشخص الذي له أو لمنشأة التي لها علاقة بالمنشأة
المعدة للقوائم المالية (ويشار إليها في هذا المعيار
بـ "المنشأة المصدرة للقوائم").

[١٥]

Related party

(أ) يعد الشخص أو أحد أطراف العائلة المقربين لهذا
الشخص ذوي 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 في الإدارة العليا للمنشأة المصدرة
للقوائم أو للمنشأة الأم للمنشأة المصدرة للقوائم .

(ب) تعد المنشأة ذو علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا
تحقق أي من الشروط التالية :

- (١) للمنشأة والمنشأة المصدرة للقوائم أعضاء في نفس
المجموعة (بمعنى أن كل شركة لم وشركة تابعة
والشركة التابعة للزعيمة ذات علاقة بالأخرين).
- (٢) أحد المنشآت هي شركة شقيقة لم مشروع مشترك
للمنشأة الأخرى (أو أن تكون المنشأة شركة شقيقة لم
مشروع مشترك لحصو في مجموعة تكون فيه
المنشأة الأخرى عضو أيضا) .
- (٣) للمفتحين هما مشروعان مشتركان نفس الطرف
لثالث.

- (٤) إحدى المنشآت هي مشروع مشترك لطرف ثالث
والمنشأة الأخرى هي شركة شقيقة لهذا الطرف ثالث.
- (٥) للمنشأة هي نظام لمزايا للعاملين ما بعد الخدمة
لصالح العاملين في لها المنشأة المصدرة للقوائم أو

للمنشأة ذات علاقة بالمشأة المصدرة للقوائم . وإذا كانت المنشأة هي نفسها نظام مرتبا للعاملين فتعتبر المنشأة ربة العمل منشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم .

(٦) المنشأة يسيطر عليها منفرداً أو مشتركاً شخص مما ورد ذكرهم في (أ) أعلاه .

(٧) كان لشخص ممن ورد ذكرهم في (أ) (١) أعلاه نفوذاً مؤثراً على المنشأة أو كان عضواً بإدارة العليا للمنشأة (أو الشركة الأم للمنشأة) .

طرف في ترتيب : هو طرف يشارك في ترتيب مشترك يخص النظر عما إذا كان له سيطرة مشتركة على هذا الترتيب من عدمه.

[٤٢]

Part in a joint arrangement

طريقة حقوق الملكية : هي طريقة محاسبية يتم بقاء عليها الاعتراف بالاستثمار عند افتتاحه بتكلفة الافتاء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تعبير يطرأ على نصيب المستثمر في صافي أصول الشركة المستثمر فيها .

[١٨]

Equity method

طريقة للقاعدة الفعالة : هي طريقة حساب التكلفة المستهلكة لأصل مالي أو للتزلم مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) وتوزيع مصروف القوائد أو إيرادات القوائد على مدار عمر الأصل أو الالتزام المالي .

[٢٦]

Effective interest method

عاملون وغيرهم ممن يقدمون : الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة وإما (أ) يعتبر هؤلاء الأفراد عاملين لأغراض قانونية أو ضريبية، (ب) لو يعملون لدى المنشأة بقاء على توجهاتها بذات الطريقة كما لو كانوا عاملين لديها لأغراض قانونية أو ضريبية، (ج) الخدمات المقدمة تكون مماثلة لتلك التي يقدمها العاملون، أي أن يكون لأولئك الأشخاص السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والتحكم في إدارة أنشطة المنشأة، بما في ذلك المديرين غير التنفيذيين.

[٢٩]

Employers and others providing similar services

العائد على أصول : هو الفائدة وتوزيعات الأسهم والإيرادات الأخرى للملكة من النظام	
[٣٨]	Der return on plus assets
أو غير المحفظة من أصول النظام مخصصا منها : (أ) أية تكليف لأيلة النظام ومخصصا منها كذلك (ب) أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل النظام نفسه ،	
المسبب الضرري : هو القيمة الإجمالية التي تحصل في تحديد حافى ربح أو خسارة لفترة والمتعلقة بالضريبة التجارية والضريبة	
[٢٤]	Tax expense (not income)
علاوة للمخاطر : للتعويض الذي يطلبه المشاركون في السوق تجنباً للمخاطر	
[٤٥]	Risk premium
الحقارت المشغولة : هي عقارات محتفظ بها من الملاك للاستخدام في الإنتاج أو	
بصرفة المالك	
[٣٤]	Owner occupied property
عقد الإنشاء : هو عقد تم إبرامه خصيصاً لإنشاء أصل أو مجموعة من	
[٨]	Construction contract
الأصول التي ترتبط ببعضها أو تمتد على بعضها لبعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها .	
عقد التأمين : عقد بغير بموجبه أحد الأطراف (شركة التأمين) خطر تأميني	
[٣٧]	Insurance contract
كبير من طرف آخر (حامل وشعة) بالاتفاق على نموذج حمل الوثيقة في حالة وقوع حدث مستقل عن معين غير مؤكد (الحدث المؤمن ضده) يوشح على حامل الوثيقة .	
عقد التأمين المباشر : عقد لتأمين الذي لا يكون عقد إعادة تأمين .	
[٣٧]	Direct insurance contract
عقد إعادة التأمين : عقد تأمين تصنره إحدى شركات التأمين (شركة إعادة	
[٣٧]	Reinsurance contract
للتأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (معيد لتأمين قصائر)	

عن الخسائر الناجمة عن عقد واحد لو أكثر من عقود تلتزم
أصدرتها شركة التأمين للمؤمن عليها (معيد التأمين لمصدر) .

هو العقد الذي يتطلب من المصدر إجراء مدفوعات محددة
ليعوض حامل العقد عن الخسارة التي يحققها بسبب تقادم
مدفن محدد عن مداد نفقة عند استحقاقها طبقاً للشروط
الأصلية أو المعدلة أثناء التسليم

عقد لضمان قماري

[٢٦٦] [٣٧]

Planned gambling contract

هو عقد الإنشاء الذي يقوم بموجبه المقاول باسترداد التكاليف
المسموح بها أو التعرفة بالعقد بالإضافة إلى نسبة مئوية من
التكاليف أو مبلغ لعقاب محدد .

عقد بالتكلفة زائد نسبة

[٨]

Cost plus contract

اتفاق يتم إبرامه بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك العامل)
لتدخل في معاملة قائمة على مدفوعات معينة على أنهم تمنح
الطرف الآخر الحق في تلقي أموال نقدية أو أصول أخرى من
أصول المنشأة نظير مبالغ تقوم على أساس سعر أنهم للمنشاء
أو غيرها من أدوات حقوق الملكية في المنشأة، أو تمنح
الطرف الآخر الحق في استلام أدوات حقوق ملكية في المنشأة
شريطة استيفاء شروط الاستحقاق، إن وجدت .

عقد قائم على مدفوعات
مبنية على أنهم

[٢٩]

*Share based payment
arrangement*

هو عقد الإنشاء الذي يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد
ككل أو على سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من
مخرجات تنفيذ العملية والذي قد يتغير في بعض موارده الحق
في زيادة الأسعار بنسبة معينة .

العقد محدد السعر

[٨]

Fixed price contract

هو العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء
بالقرارات العقد أكثر من المنافع الاقتصادية المتوقعة للحصول
عليها من هذا العقد .

العقد المحمل بفصل

[٢٨]

Net-net contract

هو إما أن يكون :

العمر الإنتاجي المقدر

[١٠] [٢٢] [٣٩]

(أ) للفترة التي تتوقع المنشأة أن تستمر خلالها بالأصل،
أو (ب) عند وحدات الإنتاج أو عند وحدات مناسبة أخرى
تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل .

Useful life

العملة الأجنبية	: هي أية عملة أخرى بخلاف عملة التعامل للمنشأة.	[١٤]
<i>Foreign currency</i>		
عملة التعامل (عملة)	: هي العملة التي يتم استخدامها داخل البيئة الاقتصادية الإسلامية التي تعارض فيها المفتاة لتشريعها.	[١٥]
<i>Functional currency</i>		
عملة العرض	: هي العملة التي تعرض بها القوائم المالية للمنشأة.	[١٦]
<i>Presentation currency</i>		
العملة المشتركة	: هي اتفاقية مشتركة والتي بها الأطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة بالاتفاقية لديهم حقوق مرفوعة بالأصول وتحدد مرفوعة بالالتزامات المرفوعة بالاتفاقية .	[١٧]
<i>Joint operation</i>		
العمليات غير المستمرة	: أحد عناصر المنشأة يكون لها قد تم التصرف فيه أو تصنيقه كاحتياط به تعرض للبيع و:	[١٨]
<i>Discontinued operation</i>		
	(أ) يمثل خط تجارياً كبيراً مستقلاً أو منطقة جغرافية للعمليات.	
	أو (ب) يشكل جزءاً من خطة واحدة منسقة للتصرف في خط تجاري كبير مستقل أو منطقة جغرافية للعمليات .	
	أو (ج) شركة تابعة تم شراؤها فقط بغية إعادة بيعها.	
عنصر المنشأة	: العمليات والشفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح ، من الشاكلة التشغيلية والأغراض إعداد التقارير المالية عن بغية المنشأة.	[١٩]
<i>Component of an entity</i>		
العنصر المضمون	: التزام بمدة المزايا المضمونة يتم النص عليه في العقد الذي يحتوي على شكل المشاركة الاختيارية .	[٢٠]
<i>Guaranteed element</i>		
فترة الاستحقاق	: الفترة التي يتم خلالها استيفاء كافة شروط الاستحقاق الخاصة بعقد قائم على مدفوعات مبنية على أسهم.	

[٢٩]

Vesting period

الفترة الدورية : هي للفترة التي تُصدر فيها قوائم مالية دورية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة. [٣٠]

Arbitrage period

فرق قصبة : هو الفرق الدائري عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة. [١٣]

Exchange difference

فرق قيمة بالزيادة : الفرق بين القيمة للعائلة للأسهم التي بحق للطرف الآخر (سواء بشروط أو بدون شروط) أن يكتب فيها أو يستلمها، [٢٩]

Amplified value

وللسعر (أو وجد) الذي سوف يلتزم الطرف الآخر يستاء نظير تلك الأسهم، على سبيل المثال عند وجود خيار الاشتتاب في سهم بسعر ممارسة ١٥ أو قيمته للعائلة ٢٠، يبلغ فرق القيمة بالزيادة ٥.

الفروق المؤقتة : هي الفروق بين قيمة الفترة للأصول أو الالتزامات في الميزانية والأسس الضريبية لهذه الأصول أو الالتزامات، [٢٤] وتتمثل الفروق المؤقتة إم في :

Temporary differences

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحدث الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترة المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

أو (ب) فروق مؤقتة ذابلة للخصم : وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي (الخسارة للضريبة) في الفترة المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

الفصل : المعالجة المحاسبية لمحتويات عقد ما كما لو كنت هي ذاتها تشكل عقوداً مستقلة. [٣٧]

Embedded

فعالية تغطية المخاطر : هي درجة إلغاء أو تعويض أثر تغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لند تمت تغطية مخاطره من خلال التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداء تغطية للمخاطر. [٢٦]

Hedge effectiveness

القبليّة للتجديد	: يكون الأصل قبل للتجديد (أ) :
٢٩	(أ) يمكن فصله عن المنشأة وبيعه أو تمويله أو ترخيصه أو إيجاره أو استبداله بمفرده أو مع عقد أو أصل أو التزام محدد بغض النظر عن رغبة المنشأة في عمل ذلك.
Inalienable	(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.
القبليّة للفهم	: أن المعلومات المتاحة في الفوائم المالية له صفة قابليتها للفهم بمعرفة المستخدمين الذين لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنفذات الاقتصادية والمحاسبية كما أن تسبب الرغبة في دراسة المعلومات بغير معقول من العناية .
الإخلال	: هي توفر النفذية في المدى الطويل لمواجهة الالتزامات المالية عندما تحل .
Fundamentality	Solvable
القروض القابلة للتسديد	: هي القروض التي يتعهد فيها المقرض بالتسديد عن استردادها تحت ظروف معينة
١٢	
Forigable loan	
القروض المستحقة	: هي التزامات مالية بنسئاء العملاء قصيرة الأجل حسب شروط الائتمان العادية .
٤٠	
Ensay payable	
القروض والمديونيات	: هي أصول مالية غير منتفعة ذات تاريخ مدد محدد أو قابل للتجديد وغير متداولة في سوق نشط فيما عدا :
٢٦	
Liquis due receivables	(أ) الأصول التي تنوى المنشأة بيعها فوراً أو في مدى زمني قصير ، والتي تم توبييها في هذه الحالة كأصول محتفظ بها لأغراض للمناجزة ، والتي تم الاعتراف بها أولاً بالقيمة المعادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
(ب) الأصول التي يوينها المنشأة على أنها متاحة للبيع عند الاعتراف الأولى بها .	

(ج) الأصول التي لن يستطيع حاملها بصورة جهرية استرداد قيمة استثماره الأصلي فيها لأسباب أخرى بخلاف تدهور لفترة الانتماء والتي سيتم تبويبها كأصول مناحة للبيع .

ولا تبويب كقرود أو مديونات تلك الاستثمارات التي تم التلويها في مجموعة أصول ليست بقرضاً أو مديونات (مثل الاستثمارات في إصدارات صندوق استثمار أو ما شابهه) .

قطاع تشغيلي

[٤١]

Operating segment

: هو عبارة عن أحد عناصر المنشأة التي :

(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) .

(ب) قد مراجعة نتائجها للتشغيلية بشكل منتظم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي في المنشأة لاتخاذ قرارات حول المولود التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه .

(ج) تتوفر بشأنها معلومات مالية منفصلة

هي لقوائم المعدة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يسمع وصممهم بمطالبة المنشأة بإعداد تقارير مصممة لاحتياجاتهم الخاصة من المعلومات .

القوائم المالية ذات الأغراض العامة
[الإطار ١١]

General purpose financial statements

Financial statements

هي لقوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والمشتقات المتخدة للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت كياناً اقتصادياً واحداً .

القوائم المالية المجمعة
[١٧ | ١٨ | ٤٢]

Consolidated financial statements

هي تلك القوائم المالية المعروضة لمعرفة متبأذ والتي يمكن أن تختار فيها المنشأة المحاسبة عن استثماراتها في منسلاتها التابعة أو مشروعاتها للشركة أو شركاتها التابعة لها بالتكثف أو طبقاً لمعيار المحاسبة للمصرى رقم (٢٦)

القوائم المالية المستقلة
[١٧]

Separate financial statements

القوائم المالية لدورية : تعني القوائم المالية التي تحتوي إما على مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما ورد بمصطلح المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية) ، أو مجموعة مختصرة من القوائم المالية (كما ورد بهذا المصطلح) لفترة لدورية.	القوائم المالية لدورية [٣٠] Interim financial report
القياس : هو عملية تحديد القيمة للتقنية المتحصلة التي سيتمثل بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية ودفعة للتدخل .	القياس [الإطار] Measurement
القيمة الاستخدمية : هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للتدفق.	القيمة الاستخدمية [٣١] [٣٢] Value in use
القيمة الاستردادية : مبلغ للتدفق أو ما فيه حكمها الذي يمكن الحصول عليه فور الوقت للحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية .	القيمة الاستردادية [الإطار] Realisable value
القيمة الاستردادية : هي صافي القيمة البعثة للأصل أو قيمته في الاستخدام لهما ذكر .	القيمة الاستردادية [٣٣] Recoverable amount
القيمة الإمبردافية : هي القيمة العادية بأقصى تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية للأصل أو للوحدة المولدة للتدفق لهما ذكر .	القيمة الإمبردافية للأصل أو للوحدة المولدة للتدفق [٣٤] Recoverable amount of an asset or cash generating unit
القيمة الإجمالية : هي القيمة المحتق عليها في العقد ، والتي يلتزم المستأجر بدائها إلى المؤجر مقابل الحق في استخدام الأصل المذكور تأخيراً تمويلياً.	القيمة الإجمالية [٣٥] Lease payment
القيمة التفرديية : هي صافي القيمة المتوقع الحصول عليها حالياً نتيجة التخلص من الأصل لو كان بحدته للتوقع أن يكون عليها في نهاية عمره الإنتاجي للمقر بعد خصم تكاليف التخلص منه.	القيمة التفرديية [٣٦] Residual value

القيمة الحالية : هي للقيمة الحالية المخصومة لمصارف التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة ضمن النشاط العادي للمصنأ .
[الإطار]

Present value

القيمة الحالية : هي لقيمة الحالية للمبالغ المتوقعة منحه بواسطة نظام مزايا التقاعد للعاملين الحاليين والسابقين عى خدمات أدت بالفعل.
الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها
[٢٦]

Actuarial present value of assumed retirement benefits

القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة : هي للقيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام فلناج عن خدمة العامل فى الفترة الحالية والسابقة بدون خصم أية أصول للنظام.
[٣٨]

The present value of a defined benefit obligation

القيمة الدفترية : هي القيمة التى يظهر بها الأصل الناتج فى قائمة المركز للمركز للمالى بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص به ومجمع خسائر الأضعمال فى قيمته.
[١٠] [٢٦] [٢٤]
[٣٥]

Carrying amount

القيمة الدفترية : هي للقيمة التى تظهر فيها الأصل فى قائمة المركز المالى بعد خصم مجمع الاستهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن الأضعمال .
[٢٣]

Carrying amount

القيمة المعادلة : هي للقيمة التى يتم بموجبها تبدل أصل أو التزام بين أطراف راعين فى العمل وعلى هيئة من الحقائق والمعاملات بلوذة حرة.
[٣٩]

Fair value

القيمة المعادلة : هي للسعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعة لقل لالتزام هي معاملة متظمة بين متشاركين فى السوق فى تاريخ للقياس .
[٢] [١٠] [١١]

[١٢] [١٣] [٢٣]

[٢٥] [٢٦] [٢٩]

[٣١] [٣٩] [٢٤]

[٣٥] [٣٧] [٢٨]

[٤٥]

Fair value

القيمة القابلة للإهلاك :	هي تكلفة الأصل ثابت أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة في القوائم المالية مافصلاً القيمة التخريبية له أو القيمة المنقصة له في نهاية عمره الإنتاجي المقتر.	[٣١] [١٠]	Depreciable amount
القيمة القابلة للاسترداد :	هي القيمة العادلة للأصل (مخصوصاً منها للتكاليف اللازمة للبيع) ، أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.	[١٠]	Recoverable amount
القيمة القابلة للاستهلاك :	هي تكلفة الأصل ، أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة متروكة في القوائم المالية مافصلاً القيمة المتبقية له .	[٢٢]	Depreciable amount
القيمة المتبقية :	هي صافي القيمة المتوقع للحصول عليها في نهاية العمر الإنتاجي للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعة له في نهاية العمر الإنتاجي له .	[٢٢]	Residual value
القيمة من وجهة نظر المنشأة :	هي للقيمة العالية لتشفقات التدفد التي تتوقع منشاء أن تحصل عليها من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي المقتر أو التي تتوقع أن تتحملها عند تسوية المطام.	[٣٢] [١٠]	Entity specific value
الكيان المستقل :	هو أي كيان مالي منفصل وبعده بما في ذلك شركات الواقع بغض النظر عما إذا كان لذلك الكيان شخصية قانونية من عدمه .	[٤٢]	Separate vehicle
ما في 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
مترقب :	يعني هذا المصطلح في إمكانية وقوع الحدث أكبر من نسبة عدم وقوعه.	[٢٩] [٣٢]	Probable
المجموعة :	هي الشركة "أم وقل الشركات التابعة لها".	[١٣] [٤٢]	Group

مجموعة الأصول : هي مجموعة من الجوانب أو الفئات المتماثلة للعبة الحيوية

[٣٥]

Group of biological assets

المجموعة الجارية : مجموعة الأصول المزمع التصرف فيها بطريق البيع أو غير ذلك مجتمعة كمجموعة في صفقة واحدة ، والقرارات

التخلص منها

[٣٦]

Disposal group

المجموعة الجارية : مجموعة الأصول المزمع التصرف فيها بطريق البيع أو غير ذلك مجتمعة كمجموعة في صفقة واحدة ، والقرارات المتعلقة بملكية تلك الأصول التي من المزمع نقل ملكيتها في الصفقة ، وقد تتضمن المجموعة شهرة تم الحصول عليها من جميع الأصول ، وذلك إذا كانت المجموعة المعنية عبارة عن وحدة مولة للفرد . يتم تخصيص الشهرة لها طبقا للشروط المنصوص عليها في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" ، أو إذا كانت عليه دخل للوحدة للموادة للفرد.

مخاطر الأسعار الأخرى : هي خطر كتنبؤ للقيمة للعائلة للأداة المالية أو كتنبؤ لتدفقات 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 : هي خطر بسبب أحد أطراف أداة مالية ليس خسارة مالية لطرف آخر نتيجة فشله في تنفيذ تعهده .

[٤٠]

Credit risk

مخاطر الائتمان : هي المخاطر بخلاف مخاطر ائتمالية -التي تنقل من حامل الوثيقة إلى مصدرها.

[٣٧]

Duration risk

مخاطر السوق : هي خطر كتنبؤ للقيمة العادية للأداة المالية أو كتنبؤ للتدفقات النقدية المستقبلية منها بسبب تغيرات سعر السوق ، وتتكون مخاطر السوق من ثلاثة مخاطر : هي مخاطر للعملة ومخاطر سعر الفائدة ومخاطر الأسعار الأخرى.

[٤٠]

Market risk

مخاطر السيولة : هي خطر تعرض المنشأة لصعوبات في مواجهة تعهدها المرتبطة بالتزاماتها المالية .

[٤٠]

Liquidity risk

مخاطر عدم الأداء	:	خطار الممثل في ألا تقوم المنشأة بالوفاء بالالتزام . وتشمل مخاطر عدم الأداء على سبيل المثال لا الحصر مخاطر إتمام المستأة	[٤٥]
<i>Nonperformance risk</i>			
مخاطر العملة	:	هي خطر تتبدل القيمة العادية للأداة المالية أو تتذبذب التدفقات النقدية المستقبلية عنها بسبب للتغيرات في أسعار العملات الأجنبية المستقبلية ،	[٤٠]
<i>Chrency risk</i>			
المخاطر المالية	:	للخطر الناشئ عن تغير مستغلى محتمل على واحد أو أكثر من : محل قلعة محدد ، أو سعر أداة مالية ، أو سعر سلعة ، أو سعر الصرف الأجنبي ، أو جدول ومؤشرات الأسعار أو المعدلات ، أو التصنيف الائتماني ، أو مؤشر الائتمان أو غير ذلك من المتغيرات ، شريطة أنه في حالة ما إذا كان المتغير غير مالي ألا يكون المتغير خاصا بأى من طرفى العقد .	[٣٧]
<i>Financial risk</i>			
مخاطر سعر فائدة	:	هي خطر تتبدل القيمة للعدة للأداة المالية أو تتذبذب التدفقات النقدية المستقبلية عنها بسبب التغيرات في أسعار الفائدة بالسوق .	[٤٠]
<i>Interest rate risk</i>			
المخزون	:	هو أصل:	
[٢]		(أ) محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة.	
<i>Inventories</i>		أو (ب) في مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع.	
		أو (ج) في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات.	
المخصص	:	هو التزام غير محدد للتوقيت ولا المقدار .	
[٢٨]			
<i>Provision</i>			
المخاطر	:	الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام ، بما في ذلك للتوقعات حول المخاطر مثل ما يلي :	[٤٥]
<i>Risks</i>			
		(أ) لمخاطر المتأصلة في أسوب تقييم محدد يستخدم لقياس القيمة المعادلة (مثل نموذج التسعير) .	
		(ب) للمخاطر المتأصلة في تدخلات أسوب التقييم .	
		قد تكون التدخلات ملحوظة أو غير ملحوظة .	

المدخلات التي يتم : المدخلات الممنعة لأسباب من أو التي يتم معيرتها ببيانات
معيرتها في السوق السوق الملحوظة ذات العلاقة المرتبطة بطرق أخرى .

[٤٥]

المدخلات الملحوظة
Marked
inputs

المدخلات التي يتم معيرتها باستخدام بيانات السوق مثل : المدخلات التي يتم معيرتها باستخدام بيانات السوق مثل
المعلومات المتوفرة عموماً حول الأحداث أو المميزات
القطعية التي تعكس الافتراضات التي يستخدمها المشاركون
في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام .

[٤٥]

Observable inputs

المدخلات غير : المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات سوق والتي يتم معيرتها
الملحوظة باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الافتراضات
التي قد يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل
أو الالتزام .

[٤٥]

Unobservable inputs

مدخلات المستوى (١) : الأسعار المعلنة (غير للمعلن) في الأسواق للنشطة لأصول
أو للالتزامات معاملة والتي يمكن للمنشأة الوصول إليها في
تاريخ القياس .

[٤٥]

Level 1 inputs

مدخلات المستوى (٢) : المدخلات عدا الأسعار المعلنة المتضمنة في المستوى (١)
والتي تعتبر ملحوظة للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو
غير مباشر .

[٤٥]

Level 2 inputs

مدخلات المستوى (٣) : المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام .

[٤٥]

Level 3 inputs

المركز المالي : هو العلاقة ما بين الأصول والالتزامات وحقوق الملكية
لل منشأة كما هي مترجمة بالميزانية .

[الإطار]

Financial position

مزايا إنهاء الخدمة : هي مزايا العاملين المسجلة نتيجة لها :

[٣٨]

Termination benefits

(أ) فُرر منشأة إنهاء خدمة عمل قبل تاريخ التقاعد العادي .

أو (ب) فُرر العامل بقبول ترك العمل الاختباري مقابل هذه
المزايا.

المزايا بعد انتهاء	: هي مزايا العاملين (عند مزايا إنهاء الخدمة) المستحقة بعد الخدمة	٣٨
<i>Post-employment benefits</i>		
المزايا المكتسبة	: هي مزايا فني يكون حق اكتسابها طبقاً لنظم التقاعد غير مشروط باستمرار خدمة العامل.	٢١
<i>Vested benefits</i>		
مزايا العاملين	: هي كافة أشكال للمقايض التي تمنحه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها العاملون.	٣٨
<i>Employee benefits</i>		
مزايا العاملين قصيرة الأجل	: هي مزايا العاملين (عند مزايا إنهاء الخدمة) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة.	٣٨
<i>Short-term employee benefits</i>		
مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل	: هي مزايا العاملين (عند مزايا ما بعد انتهاء الخدمة ومزايا إنهاء الخدمة) التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها العاملون خدماتهم.	٣٨
<i>Other long-term employee benefits</i>		
المزايا المضمونة	: للمنفوعات أو للمزايا الأخرى التي يكون لحامل الوثيقة أو مستثمر بعينه حق غير مشروط فيها، مع عدم الخضوع لأيه تحفظ تعاقدي لمصدر العقد.	٣٧
<i>Guaranteed benefits</i>		
المساعدات الحكومية	: هي كل إجراء حكومي يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقاً لمعيار معينة.	١٢
<i>Government assistance</i>		
المشركون	: هم الأعضاء في نظام التقاعد وغيرهم ممن لهم حق الاستفادة من هذا النظام.	٢١
<i>Participants</i>		
المشاركون في السوق	: البائعون والمشترون في السوق الأساسي (أو السوق الأكثر إقبالاً) للأصل أو الالتزام، الذين يتمتعون بكافة الخصائص التالية:	٤٥
<i>Market Participants</i>		

(أ) الاستقلالية عن بعضهم البعض . أي الذين لا يحتسرون
لطرفا ذات علاقة كما هو محدد في معيار المحاسبة
لمصري (١٥) ، على الرغم من أنه يمكن استخدام
لمسعر في معاملة الطرف ذي العلاقة كمداخلات لهاس
لمقيمة العادلة إن كانت المنشأة تمتلك دليلاً على أن
لمعاملة قد أبرمت وفقاً لشروط السوق.

(ب) سعة التداية وامتلاك قدرات فهم معقولة متعلقة بالأصل
لو الائتزام والمعاملة يستخدم كافة المعلومات المعروفة
من خلال هذا المجهود الكافية التي تقتضيها المعادلات
والأعراف .

(ج) القدرة على إبرام للمعاملة للأصل لو الائتزام

(د) الرغبة في إبرام لمعاملة للأصل لو الائتزام . أي امتلاك
لحافز دون الإحار لو الاضطراب للقيم ذلك .

في أدوات مالية لو أية عقود أخرى تقع ضمن نطاق
هذا المعيار (راجع الفقرات من ٢٠ إلى ٢٧) وتتضمن كل
الخصائص الثلاث التالية :

المشتقة مالية

[٢٦]

Derivatives

(أ) تتغير قيمتها وفقاً للتغير في سعر فائدة معين أو سعر أداء
مالية معينة أو سعر سلعة بولية أو سعر صرف، عمله أو
مؤشر معيار أو معدلات تصنيف ائتماني أو مؤشر ائتماني
أو أية متغيرات أخرى بشرط أنه في حالة المتغير غير
مالي ، يجب ألا يكون هذا للمتغير خاصاً بأحد أطراف
العد (يطلق عليه في بعض الأحيان مضمون العد) .

و (ب) لا تتطلب صافي استثمار أولي أو تتطلب صافي
استثمار أولي أقل من المطلوب لأنواع أخرى من العقود
حتى يتوقع أن تتأثر كثيراً مستقلاً بالتغيرات في عوامل
السوق .

و (ج) يتم تسويتها في تاريخ مستقبلي .

- المشروع المشترك** : هو ترتيب ثماثدي يكون للأطراف الذين لديهم فيه سيطرة مشتركة حقوق على صافي أصول للترتيب .
[٤٣]
- Joint venture*
- المشغل المشترك** : هو طرف في عملية مشتركة ولديه سيطرة مشتركة على هذه العملية .
[٤٤]
- Joint operator*
- المصداقية** : تنتم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمطوع تعبر بصنفي عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تغير عنه .
[الإطار]
- Reliability*
- العصروقات** : هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال لفترة المحاسبة في شكل انخفاض خارجة أو نقص في الأصول أو تكبد التزامات مما يشأ عنه نقصان في حق الملكية عند تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى أصحاب المنشأة .
[الإطار]
- Equities*
- الآثر المضاد للتخفيض** : هو الزيادة في نصيب السهم في الأرباح أو للنقص في نصيب السهم من الصلابة والملائمة عن افتراض في الأوقات القابلة للتحويل قد تم تحويلها من خسائر (البيع / الشراء) قد تم استخدامها وأن الأسهم المحتملة قد تم إصدارها مع تحقق للشروط الخاصة بها.
[٢٢]
- Antidilution*
- معاملات الأطراف ذوي العلاقة** : هي تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين الأطراف ينص النظر عن وجود مقابل تم تحميله لهذا التبادل.
[١٥]
- Related party transactions*
- المعاملات القائمة على مدفوعات عينية على أسهم ذاتي** : المعاملة القائمة على مدفوعات عينية على أسهم ذاتي بموجبها المنشأة سلمت أو خدمات عن طريق تسليها للالتزام بتحويل أموال نقدية أو لبة أصول أخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات نظير مبالغ تحسب على أساس سعر (قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية فيها.
[٢٩]
- Cash settled share based payment transactions*

المعاملات القائمة على : المعاملة القائمة على مدفوعات متبنة على أسهم والتي تكتسب مدفوعات متبنة على المساهمة بمقتضاها مبلغاً أو خدمات في مقابل حقوق أسهم وتمسدة في ملكية في المساهمة (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الاكتتاب في أسهم).

[٢٩]

Equity settled share based

payable transactions

المعاملات المتوقعة : هي معاملات غير مؤكدة يارتباط ولكن متوقع حدوثها مستقبلاً.

[٢٦]

Forecast transactions

المعاملات المنتظمة : المعاملة التي تتحمل مخاطر السوق لفترة من الزمن قبل تاريخ القياس للسماح بالأنشطة التسوية للمعدة للمعاملات التي تتضمن لصون أو لتزلمات عمثلة ، وهي ليست معاملة جبرية (على سبيل المثال ، تصفية إجبارية أو البيع بسبب ضائقة مالية).

[٤٥]

Ordinary transactions

معايير المحاسبة المصرية : هي تلك المعايير والتفسيرات التي تستخدم في إعداد القوائم المالية والإيضاحات المصنفة لها وفي المعجلات المحاسبية لينود تلك القوائم.

[١١]

Equation according standards

معدل الفائدة الناتج من العقد الإيجاري : هو معدل الفائدة الذي يستخدمه المؤجر لحساب القيمة الإيجارية وتمن الشراء وهو الذي يجعل القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية تساوي قيمة المال المؤجر عند بدء سريان العقد .

[٢٠]

The interest rate implicit in the lease

معدل الفائدة الفعلي : هو المعدل الذي يستخدمه المستخدم لتخصيم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة سدادها أو تحصيلها خلال العمر المتوقع للأداة المالية (أو فترة زمنية أقل إذا كان ذلك مناسباً) لتحديد القيمة الحالية لأصل مالي أو التزام مالي . وعند حساب معدل الفائدة الفعلي ، على المساهمة تقدير التدفقات النقدية بالتأخذ في الاعتبار جميع شروط عقد الأداة المالية (على

[٢٦]

Effective interest rate

سبيل المثال الدفعات المقدمة وحق الاستدعاء وإلى حق خيار مشابه) ولا تأخذ في الاعتبار حسنة الائتمان المستقبلية ، وتتضمن طريقة الحساب كافة الأتعاب والمدفوعات أو المصروفات من طرف العقد والتي تعتبر جزءا من معدل الفائدة للنفق (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١١)) ، كما تتضمن تكلفة للمعاملة ولية علاوة أو خصومات ، وهناك افتراض ضمني بإمكانية تغيير التدفقات المستقبلية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية للمقايضة بصورة يعتمد عليها ، ومع ذلك ففي الحالات التالية عندما لا يمكن تقديرهما بصورة يعتمد عليه ، فعلى المنشأة استخدام التدفقات النقدية التوافقية على مدار العمر الكامل لعقد الأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) .

سعيد التأسين للمصارف : حامل وثيقة التأمين في عقد اعادة التأمين .

[٣٧]

Contour

المقابل المحتمل

[٢٩]

هو عدم التزام المنشأة مستقبلية في تحويل أصول إضافية أو حقوق ملكية إلى الملاك السابقين للمنشأة لمقتناه كجزء من تسليط السلطة على المنشأة المقيدة إذا وقعت أحداث مستقبلية محددة ومع هذا فإن المقابل المحتمل قد يحطر المنشأة لمقتنية الحق في استرداد المقابل السابق تحويله إذا تحفظ شروط معينة .

Contingent consideration

الملازمة

[الإطار]

تكون المعلومات ملازمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم المنضمة .

Relevance

الملائكة

[٩]

Quaery

مقابلية فكالتيف

بالإيرادات

[الإطار]

و فيها يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل وهذا الإجراء الذي يشار إليه عامة بمقابلة التكاليف بالإيرادات ، يتضمن الاعتراف للمصارف

Matching of costs with revenues

أو المجموع بالإيرادات والمصروفات التي تسببها مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى . معترف مثلاً بمختلف عناصر المصروفات التي تشكل تكلفة الضاعة المصاعة في نفس الوقت الذي يحترف فيه بالدخل الناتج عن بيع الضاعة ، ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحت هذا الإطار لا يسمح بالاعتراف ببيء في للمزايا لا تحقق تعريف الأصول أو الألتزات .

: هي للزادات هي المنافع الاقتصادية وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيرادات في طبيعتها .

المكاسب

الإطار

Gains

: مكون تعاقدي لا تتم معاملته كمشتقات طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ولكنه يقع في نطاق معيار المحاسبة للمصري رقم (٢٦) إذا كان عذرة عن أداة مستقلة .

المكون الإيداع

٣٧

Deposit instrument

: هي مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية لسماء معينة في مقابل التزام تلك السماء بتقيد شروط معينة تتعلق بالنشطة التي تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة ، ويستثنى من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحييد قيمة لها ، وكذلك المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تميرها عن المعاملات التجارية العادية للمفشاء .

المنح الحكومية

١٢ | ٣٥

Government grants

: تشمل المنح الحكومية التي يكون شرطها الأساسي قواء المنشأة بشراء أو إنشاء أو اقتناء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة ، وقد تتضمن الشروط الإضافية للمنحة بامفحة تحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التي تحصل خلالها على الأصل أو التي تحفظ خلالها ذلك الأصل .

المنح المرتبطة بأصول

١٢

Grants related to assets

: وتشمل ما يقدمه الدولة من منح خلاف المرتبطة بأصول

المنح المرتبطة بالدخل

١٢

Grants related to income

المنشأة الاستثمارية	: هي المنشأة التي :
[٤٢]	(أ) تحصل على أموال من مستثمر أو أكثر بغرض تقديم خدمات إدارة الاستثمار لهذا المستثمر أو هؤلاء للمستثمرين .
Investment Entity	
المنشأة الأم	: منشأة تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى .
[٤٣]	
Parent	
المنشأة التابعة	: هي لبة منشأة وبمثل ذلك أية منشأة قريبة مثل شركة قسطنطين والتي تخضع لسيطرة منشأة أخرى تعرف بالمنشأة الأم .
[٢٩]	
Subsidiary	
المنشأة المعدة للقوائم المالية	: هي منشأة يوجد مستخدمون لقوائمها المالية ويعتمدون على هذه القوائم المعدة لأغراض عامة وذلك من أجل معلومات قد نعمل قائمة لهم عند اتخاذ قرارات بشأن توزيع الموارد وقد تكون منشأة منفردة أو مجموعة تشتمل شركة لم وجميع شركاتها التابعة .
[٢٩]	
Reporting Entity	
المنشأة المفتاة	: نشاط أو أنشطة الأعمال التي تحصل المنشأة للمفتاة على للسيطرة عليها في عملية تجميع الأعمال .
[٢٩]	
Acquire	
المنشأة المكتتية	: هي المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشأة المفتاة .
[٢٩]	
Acquirer	
المنشأة ذات الهيكل الخاص	: المنشأة التي لها تصميمها خاصا بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المعين في تحديد من يسيطر على المنشأة ، كما هو الحال عندما تكون حقوق التصويت تنطبق بمهام إدارية فقط في حين يتم توجيه الأنشطة ذات العلاقة من خلال الترتيبات التعاقدية .
[٤٤]	
Structured entity	

وتوفر الفترات "٢٦" إلى "٢٤" معلومات إضافية حول
المنتجات المصنوعة.

المنشأة ذات العلاقة : هي المنشأة التي للحكومة عليها سيطرة أو سيطرة مشتركة لو
بالحكومة
بعون موثر .

[١٥]

Government related entity

المنفعة الاقتصادية : هي إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في
المستقبلية تحقيق نفقات نقدية وما في حكمها إلى المنشأة . ويمكن أن

تكون كذلك مشاركتها في العملية الإنتاجية كجزء من
النشاطات التشغيلية للمنشأة . كما يمكن أن تأخذ شكل لأقلية
تلتحق إلى نقدية أو ما في حكمها أو لفترة على تخصيص
للنفقات النقدية للخدمة ، ملما تؤدي طريقة تصنيع بيلة إلى
تخفيض تكاليف الإنتاج.

[الإطار]

Future economic benefit

منهج التكلفة : أسلوب التقييم الذي يعكس المبلغ المطلوب حالياً لاستبدال
الطاقة الإنتاجية للأصل (يشار إليه عادة بتكلفة الاستبدال
الحالية) .

[٤٥]

Cost approach

منهج الدخل : أساليب التقييم التي تحول للمبالغ المستقبلية (على سبيل المثال،
النفقات النقدية أو الدخل والمصاريف) إلى مبلغ جاري وحيد
(أي، مخصص)، ويتم تحديد قيمة المائدة على أساس
القيمة المنابر إليها في توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ
المستقبلية .

[٤٥]

Income approach

منهج السوق : أسلوب تقييم يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة
للأداة عن معاملات السوق التي تتضمن أصول أو التزامات
أو مجموعة أصول والتزامات مطابقة أو قابلة للمقارنة (أي
مماثلة) مثل مؤسسة الأعمال .

[٤٥]

Market value approach

التشاطر الأجنبي	: هو كيان يتشغل في شركة تابعة أو شفعة أو مشروع مشترك أو فرع - للمنشأة التي تعرض فوائدها المالية - وتقع فئطته في بلد آخر بخلاف البلد التي تقع فيه المنشأة التي تعرض فوائدها المالية أو يمارس فئطته بعملة تختلف عن العملة التي تعرض بها تلك للقوائم.	[١٣]	Foreign operations
نشاط الأعمال	: هو مجموعة متكاملة من الأنشطة التي تؤدي والأصول التي تدلر بغرض تقييم :	[٢٩]	Business
التشاطر الزراعي	: هو فئو يدار بواسطة مشاء للتحويل الحيوي للأصول للحيوية إلى منتج لغرض البيع أو إلى إنتاج زراعي أو إلى أصول حيوية إضافية.	[٣٥]	Agricultural activity
نظم الاشتراك المحدد	: هي نظم تدفع بموجبها مبالغ مزايا تقاعد تحدد بمقدار الاشتراك في 'صندوق لتقاعد' بالإضافة على عائد استثمار أمواله.	[٢١]	Defined contribution plans
نظم الاشتراك المحدد	: هي نظم فمرفها لما بعد انتهاء الخدمة والتي تقوم بالمنشاء بموجبها دفع الاشتراكات ثالثة في منشأة مفصلة (صندوق) ولا يكون عليها للقيام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من الاشتراكات إذا لم يكن الصندوق محتفظاً بالأصول كافة لدفع كافة مزايا العاملين المتعلقة بضمنهم في الفترات الحالية والسابعة .	[٣٨]	Defined contribution plans
نظم مزايا للتقاعد	: هي ترتيبات تقوم بموجبها للمنشاء بتقديم المزايا لموظفيها عند أو بعد انتهاء خدماتهم (سواء كانت في شكل دخل مسوي أو مبلغ مقطوع) إذا كانت تلك المزايا أو الاشتراكات عنها قائمة للتأمين أو التغيير قبل حلول التقاعد سواء عن طريق أنظمة موثقة أو عن طريق الأصول والأعراف العملية بالمنشاء.	[٢١]	Rourement benefit plans
نظم المزايا المحددة	: هي نظم تدفع بموجبها مزايا تقاعد تحدد بمعاملة تقوم على أساس دخل العاملين و / أو عدد سنوات خدمتهم.	[٢١]	Defined benefit plans

- نظم المزايا المحددة : هي نظم المزايا لما بعد لإنهاء الخدمة بخلاف نظم الاشتراك للمحتد. [٣٨]
- Defined benefit plans
- نظم المزايا بعد انتهاء : هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم للمنشأة بموجبها بتقديم مزايا بعد انتهاء فترة الخدمة لعامل واحد أو أكثر . [٣٨]
- Post-employment benefit plans
- نظم أصحاب العمل : هي نظم اشتراك محدد (عدا نظم الدولة) أو نظم مزايا محددة للمتقدين (عدا نظم الدولة) للتي : [٣٨]
- Multi-employer plans
- (أ) تجمع الأصول التي تساهم فيها مختلف المنشآت والتي ليست تحت سيطرة مشتركة.
- و(ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المزايا للعاملين في أكثر من منشأة علم لمال له يتم تحديد مستويات الاشتراك والمزايا بدون اعتبار لهوية المنشأة للتي تستخدم العاملون للصغيرين.
- نفقات للتقريب والتقييم : هي النفقات التي تكبدتها المنشأة والمتعلقة بالتقريب عن وتقييم للموارد للتعبية قبل أن تنضج الجدوى الفنية وفاعلانة التحلية لاستخراج الموارد التعبية . [٣٦]
- Exploration and evaluation expenditures
- التفوذ المؤثر : هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المنعفة بالبيانات المالية وسياسات التشغيل للنشاط الاقتصادي ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو للسيطرة المشتركة على تلك المبالنات . [١٨] [١٩]
- Significant influence
- التعبية : تتضمن التعبية بالصندوق ولودائع تحت الطلب. [٤]
- Cash
- الهام نسبيا : بحكر حذف أو تحريف النود هاما إذا كان لهذا الحذف أو لتحريف منفرداً أو مجعماً تأثير على القرارات الاقتصادية للتي تتخذ بناء على استخدام القوائم المالية ، وتحدد الأهمية [٥]
- Material

النسبة على حجم وطبيعة الخطأ أو التحريف الذي تم تحديده في الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة الخطأ أو كليهما للعامل المحدد في هذا الشأن .	
أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلية وتكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية للناشطة من غيرها من الأصول أو مجموعات الأصول .	الوحدة المولدة للتدفق [٣٦] [٣٦] Cash-generating unit
المستوى الذي يتم عنده تصحيح لم تجزئة الأصل لم الانقراض في أحد معايير المحاسبة المصرية لأعراض الاعتراف .	وحدة الحساب [١٥] Unit of account
أن يصبح مستحقا- وبموجب العقد لفأتم على مدفوعات مسبقة على الأسهم، يصبح للطرف الآخر مستحقا لاستلام أموال نقدية أو أصول أخرى أو له حق حقوق ملكية للمساهمة عند استيفاء أي من شروط الاستحقاق المحددة.	مستحق [٣٩] Due