مخبر الجامعة، المؤسسة والتنمية المحلية المستدامة

مخبر أداء المؤسسات والاقتصاديات في ظل العولمة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلـــة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

وبالتعاون مع

مطبوعة جامعية بعنوان:

مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015

للدكتور خالد جمال الجعارات

معايير IASs

معايير IFRSs

معايير IPSASs

تفسيرات SIC

تفسيرات IFRIC

مقارنات بين معايير IFRSs و IASs ومعايير IPSASs

مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة / الجزائر - 2014

الاختصارات المحاسبية الهامة

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الانجليزية	معنى المصطلح باللغة العربية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASs	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
SIC	Standing Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IPSASs	International Public Sector Accounting Standards	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما
RPGs	Recommended Practice Guidelines	أدلة العمل الموصى بها
GPFRs	General Purpose Financial Reports	القوائم المالية ذي الأغراض العامة
IFRSs	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IFRSIC	International Financial Reporting Standards Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
SEC	Securities & Exchange Committee	لجنة الأسهم والبورصة الأمريكية
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards	نشرة معايير المحاسبة المالية الأمريكية
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts	نشرة مفاهيم المحاسبة المالية الأمريكية
SARs	Share Appreciation Rights	حقوق تحسين أسعار الأسهم
NRV	Net Realizable Value	القيمة القابلة للتحقق
SPE	Special Purpose Entity	المنشأة ذات الغرض الخاص
CGU	Cash Generating Unit	وحدة توليد النقد
NCI	Non-Controlling Interests	الحقوق غير المسيطر عليها
FVTPL	Fair Value Through Profit or Loss	القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
FVTSD	Fair Value Through Surplus or Deficit	القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز
P/L	Profit or Loss	الربح /الخسارة
S/D	Surplus or Deficit	الفائض/العجز
OCI	Other Comprehensive Income	بنود الدخل الشامل الأخرى
AFS	Available for Sale	الاستثمارات المتاحة للبيع
LAR	Loans and Receivables	القروض والحسابات المدينة
HFT	Held for Trading	الاستثمارات المقتناة للمتاجرة
HTM	Held to Maturity	الاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق
PPE	Property, Plant, & Equipment	الممتلكات، المنشآت والمعدات
GBEs	Government Business Enterprises	وحدات الأعمال الحكومية
NGOs	Non-governmental Organizations	المنظمات غير الحكومية
GPFRs.	General Purpose Financial Reporting	التقارير المالية ذات الاستخدام العام
PNFC	Public Non-financial Corporations.	الشركات العامة غير المالية
PFC	Public Financial Corporations	الشركات العامة المالية
GGS	General Governmental Sector	القطاع الحكومي العام

الفهرس

المحتوى	الصفحة
الاختصارات المحاسبية الهامة	2
الفهرس	3
المقدمة	5
المدخل إلى معايير المحاسبة الدولية	6
الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي	12
تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs للمرة الأولى (IFRS 1)	18
الدفعات المرتكزة على الأسهم (IFRS 2)	21
اندماج الأعمال (IFRS 3)	24
عقود التأمين (IFRS 4)	27
الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة (IFRS 5)	30
التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها (IFRS 6)	32
الأدوات المالية: الإفصاحات (IFRS 7 و IPSAS 30)	**34**
القطاعات التشغيلية (IFRS 8 وIPSAS 18)	36
الأدوات المالية (IFRS 9 و IPSAS 29)	38
القوائم المالية الموحدة (IFRS 10 وIPSAS 6)	39
الترتيبات المشتركة (IFRS 11)	41
الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى (IFRS 12)	42
القياس بالقيمة العادلة (IFRS 13)	44
عرض القوائم المالية (IAS 1 وIPSAS 1)	46
المخزون (IAS 2 وIPSAS 12)	51
قائمة التدفقات النقدية (IAS 7 وIPSAS 2)	53
السياسات المحاسبية،التغيرات في التقدير المحاسبي والأخطاء (IAS 8 وIPSAS 3)	57
الأحداث اللاحقة للفترة الابلاغية (IAS 10 وIPSAS 14)	**59**
عقود البناء (IAS 11)	61
ضرائب الدخل (IAS 13)	63
الممتلكات، المنشآت والمعدات (IAS 16 وIPSAS 17)	65
الإيجارات (IAS 17 وIPSAS 13)	68
الإيراد (IAS 18 وIPSAS 9)	70
منافع الموظفين (IAS 19 وIPSAS 25)	72
المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (IAS 20)	75
آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية(IAS 21 وIPSAS 4)	77
تكاليف الاقتراض(IAS 23 وIPSAS 5)	79
إفصاحات الطرف ذات العلاقة(IAS 24 وIPSAS 20)	81
المحاسبة والإبلاغ من قبل خطط المنافع المحددة (منافع التقاعد) (IAS 26)	84
القوائم المالية المنفصلة (IAS 27 وIPSAS 6)	85
الاستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركة (IAS 28 وIPSAS 7 وIPSAS 8)	87
التقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم (IAS 29 وIPSAS 10)	89
الأدوات المالية: العرض (IAS 32 وIPSAS 28)	91
عائد السهم (IAS 33)	94
التقارير المالية المرحلية (IAS 34)	96

الانخفاض في قيم الأصول (IAS 36 و IPSAS 21 و26 IPSAS)	98
المخصصات، المطلوبات الطارئة والأصول الطارئة (IAS 37 و IPSAS 19)	101
الأصول غير الملموسة (IAS 37 و IPSAS 31)	104
الأدوات المالية : القياس والاعتراف (IAS 39 و IPSAS 29)	107
الممتلكات المستثمرة "الاستثمارات العقارية"(IAS 40 و IPSAS 16)	110
الزراعة(IAS 39 و IPSAS 27)	112
ترتيبات امتياز الخدمة (IPSAS 32)	114
معيار الابلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة	115
الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالقطاع الحكومي العام (IPSAS 22)	122
الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات) (IPSAS 23)	124
عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية (IPSAS 24)	131
الإبلاغ المالي بموجب الأساس النقدي في المحاسبة	**134**
الملحق رقم (1): معايير المحاسبة الدولية IASs	146
الملحق رقم (2): معايير التقارير المالية الدولية IFRSs	149
الملحق رقم (3): تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC	150
الملحق رقم (4): تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC	152
الملحق رقم (5): معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs	154
المراجع	155
مواقع الكترونية هامة	156

معايير المحاسبة الدولية المختصرة
2015

المقدمة

يتضمن هذا الكتيب ملخصا لمعايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IASs)، ومعايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards (IFRSs)، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام International Public Sector Accounting Standards(IPSASs)، وتفسيرات معايير المحاسبة الدولية Standing Interpretation Committee (SIC)، وتفسيرات معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Interpretation Committee(IFRIC)، وذلك لتمكين القراء والمستخدمين بالرجوع إليه خاليا من التفصيلات التي يجدونها في الكتب المتخصصة.

وتحقيقا للغاية من الملخص، فقد أورد المؤلف هذه المعايير حسب التسلسل التالي:

1. معايير التقارير المالية الدوليةIFRSs حسب تسلسل أرقامها وما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs.
2. معايير المحاسبة الدولية IASs حسب تسلسل أرقامها وما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs.
3. تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC أو تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC وما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs.
4. معيار التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs.
5. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs التي ليس لها مقابل في معايير التقارير المالية الدوليةIFRSs أو معايير المحاسبة الدولية IASs بما في ذلك المعيار المستند إلى الأساس النقدي.

وفي نهاية كل معيار من معايير التقارير المالية الدوليةIFRSs أو معايير المحاسبة الدولية IASs، تم عرض مقارنة مع معيار IPSAS ذات العلاقة عند وجوده، كذلك تم عرض ملخص لتفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC ، وتفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC مع المعيار ذات العلاقة من معايير IFRSs أو IASs.

ولا يغني هذا الملخص عن الرجوع إلى المعايير ذات العلاقة كما صدرت بكافة تفصيلاتها، كذلك إلى الكتب المتخصصة الغنية بالأمثلة والتمارين لتغني فهم هذه المعايير.

أسأل الله أن يفيد به

المؤلف

الدكتور خالد جمال الجعارات

khaledjaarat@yahoo.com

المدخل إلى معايير المحاسبة الدولية
General Background to International Accounting Standards

أولاً: الهدف من معايير المحاسبة الدولية: تحقيق الاتساق بين الدول المطبقة للمعايير في مجال إعداد القوائم المالية التي تتضمن معلومات مالية قابلة للمقارنة ويمكن الاستناد إليها في عملية اتخاذ القرارات.

ثانياً: المقصود بالمعايير المحاسبية الدولية: **(1) معايير التقارير المالية الدولية International Financial Accounting Standards** ويرمز لها اختصاراً بـ (IFRSs) وقد صدر منها 15 معياراً لغاية 2014/9/1، وينصرف المعنى الضيق لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs إلى هذه المعايير، وهذه المعايير كلها سارية في 2014/1/1، باستثناء المعيار IFRS 9 المتعلق بالأدوات المالية والذي سيحل محل المعيار الأكثر جدلاً IAS 39 المتعلق بالأدوات المالية، حيث تم تأجيل سريانه عدة مرات ليبدأ اعتباراً من 2018/1/1 ، والمعيار IFRS 14 المتعلق بالحسابات النظامية المؤجلة الذي سيبدأ سريانه اعتباراً من 2016/1/1، والمعيار IFRS 15 والمتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء والذي سيحل محل المعيار IAS 11 المتعلق بعقود البناء، والمعيار IAS 18 المتعلق بالإيراد،إضافة إلى تفسيرات عدة، حيث سيبدأ سريانه اعتباراً من 2017/1/1، ويتضمن الملحق رقم (1) هذه المعايير.**(2) معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards** ويرمز لها اختصاراً بـ(IASs)، وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee ويرمز لها اختصاراً بـ (IASC) قبل أن يتم استبدالها في نهاية عام 2000 بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، حيث أصدرت اللجنة 41 معياراً ، ثُم تمّ دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء معايير أخرى فانخفض عددها إلى 28 معياراً سارية لغاية 2014/10/1، ويتضمن الملحق رقم (2) هذه المعايير.**(3) التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Interpretation Committee** ويرمز لها اختصاراً بـ (IFRIC)، وقد صدر منها 21 تفسيرا ، تم سحب ثلاثة تفسيرات منها ولا تزال الباقية سارية حتى تاريخ 2014/10/1، ويتضمن الملحق رقم (3) هذه التفسيرات.**(4) التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية Standing Interpretation Committee** ويرمز لها اختصاراً بـ (SIC)، وقد صدر منها 34 تفسيرا لغاية نهاية عام 2000، تم دمج 24 تفسيراً في المعايير ذات العلاقة ولا تزال الباقية سارية حتى 2014/10/1، ويتضمن الملحق رقم (4) هذه التفسيرات.**(5) معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): وهي** معايير تصدر عن مجلس معايير المحاسبة للقطاع العام **International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)** لغايات تطبيقها من قبل أعضاء المهنة لغايات إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة من قبل منشآت القطاع العام، وقد صدر منها 33 معياراً كلها سارية ما عدا المعيار IPSAS 15 المتعلق بالأدوات المالية: العرض والإفصاح، والذي حل محله المعياران IPSAS 28 والمتعلق بالأدوات المالية: العرض، و30 IPSAS والمتعلق بالأدوات المالية: الإفصاح، وكلها مستندة إلى أساس الاستحقاق ما عدا المعيار الأخير المستند إلى الأساس النقدي، ويتضمن الملحق (5) هذه المعايير.

ثالثاً: التعريف بلجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية: تأسست لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC عام 1973، وأصدرت معايير المحاسبة الدولية IASs، وتبعتها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC وأصدرت 34 تفسيرا،وظلت اللجنة قائمة حتى مطلع عام 2001 حيث أسندت عملية إصدار المعايير من قبل اللجنة لمجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB وأصدر15 معايير بمسمى

IFRS لغاية 2014/10//1،وتبعه لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC وأصدرت 21 تفسيرا لذلك التاريخ.ويهدف المجلس إلى : (1) إعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام تراعى عند إعداد القوائم المالية وتشجيع العمل بموجبها على مستوى العالم.(2) العمل بشكل عام على تطوير التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على مستوى دولي.ويتّبع المجلس الإستراتيجية التالية: (1) تشجيع الدول الأعضاء لدعوة مجلس IASB للمشاركة عندما تقترح دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير التقارير المالية الدولية.(2) تشجيع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية.(3) دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية للتكيف مع معايير التقارير المالية الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية.(4) مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير التقارير المالية الدولية المماثلة وإلغاء أي فروقات جوهرية،(5) السعي لعرض منافع التنسيق مع معايير التقارير المالية الدولية للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.

رابعاً: الغرض من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: (1) المساهمة في إصدار وتطوير وتطبيق معايير محاسبية ذات جودة عالية ووضع الأدلة اللازمة لتطبيقها، (2) المساهمة في بناء وتطوير منظمات مهنية ومنشآت محاسبية قوية ، (3) الوصول إلى ممارسات محاسبية عالية الجودة من قبل المحاسبين في القطاع العام، (4)رفع سوية ومستوى المحاسبين في القطاع العام من خلال التأكيد على الحدود الدنيا من المؤهلات العلمية والمهنية لهم، (5) إبداء الرأي في القضايا المحاسبية في القطاع العام من واقع الخبرة المحاسبية الملائمة.

خامساً: التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB : الجهة التي تم تأسيسها دوليا من قبل اتحاد المحاسبين الدوليينIFAC لتولي مسؤولية إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير للتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تلخص النشاط المالي العام، بما يكفل جودة وشفافية التقارير التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام لتزويدها بمعلومات يستند إليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية وأصحاب العلاقة.

سادساً: إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: (1)معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs ، (2) أدلة الممارسات الموصى بها ، (3) دراسات لتوفير النصائح في قضايا التقارير المالية في القطاع العام، (4) أوراق وأبحاث أخرى للتزويد بمعلومات تساهم في زيادة المعرفة بقضايا الإبلاغ المالي في القطاع العام.

سابعاً: معايير التقارير المالية الدولية IFRSs: (1) معايير التقارير المالية الدولية IFRSs،(2) معايير المحاسبة الدولية IASs، (3)تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRICs، (4) تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SICs.

ثامناً: التنظيم الإداري لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB: (1) عضوية المجلس : الرئيس ونائبه وثمانية عشر عضوا ومراقبين وممثلين يمكن تعيينهم من قبل المجلس .(2) **فترة التعيين** لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد كحد أعلى لثلاث سنوات أخرى. (3) **نصاب عقد الاجتماعات**: تعقد الاجتماعات بأغلبية 12 عضوا على الأقل.

تاسعاً: إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs : (1) إصدار مسودة عرض Exposure Draft للتعليق العام،(2) في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ،(3) أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلهما،(4) يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضعة للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة، و(5) يتم الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها .

عاشراً: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs: (1)التناسق والتناغم، (2) قابلية المقارنة،(3)مواكبة متطلبات العولمة، (4)تلبية المتطلبات القانونية،(5)تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود،(6)الولوج إلى الأسواق المالية الدولية،(7)قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد للقوائم المالية،(8)إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية

المشتركة، (8) زيادة جودة المعلومات المالية ،(9) زيادة مستوى التنسيق والاتساق العالميين، (10) تحقيق الشفافية والمصداقية والعدالة،(11) ممارسة المساءلة بناء على أسس دقيقة وموضوعية وواضحة،(12) التخلص من عيوب الأساس النقدي،و(13) تطوير مهنة المحاسبة بشكل عام ومواكبة التطور والتحديث في المعرفة المحاسبية العامة والممارسات المحاسبية في القطاع العام.

أحد عشر: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs: (1)عدم إمكانية تطبيق معايير IPSASs بالكامل على مستوى دول العالم. (2)الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية.(3) يتطلب تطبيق بعض معايير IPSASs تعديلا للقوانين أو الأنظمة في الدول المطبقة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها. (4)إن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير. (5) الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها. (6) عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs،(7)التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs ،(8) المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير، (9) اختلاف البيئات وأنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية ،(10) عدم أخذ كافة التعديلات التي تتم على معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

اثنا عشر: بيان التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs : (1) تعديل المعايير: وصوره : (أ) التحسينات والتحديثات السنوية .(ب) المراجعات للمعايير (ج) إضافة بعض الفقرات .(د) إلغاء بعض الفقرات .(2) دمج النصوص الهامة الواردة في أدلة العمل في المعايير.(3) إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة .(4) فصل المعيار إلى أكثر من معيار.

ثلاثة عشر: الأسس المحاسبية للإثبات Accounting Bases : (1) الأساس النقدي Cash Accounting أو تحميل الفترة المحاسبية بما يتم قبضه من إيرادات أو مصروفات بغض النظر عن كونها تخص الفترة المالية أو لا تخصها.(2) الأساس الاستحقاق Accrual Accounting، ويعني هذا المفهوم بالاعتراف بالعمليات المالية التي تخص الفترة المحاسبية وصرف النظر عن العمليات النقدية المتعلقة بالقبض والدفع النقدي **.(3)** الأساس المعدل يعنى بإثبات الإيرادات التي تخص الفترة المالية سواء قبضت أم لم تقبض وتحمل الفترة المالية بما يتم إنفاقه من مصروفات .

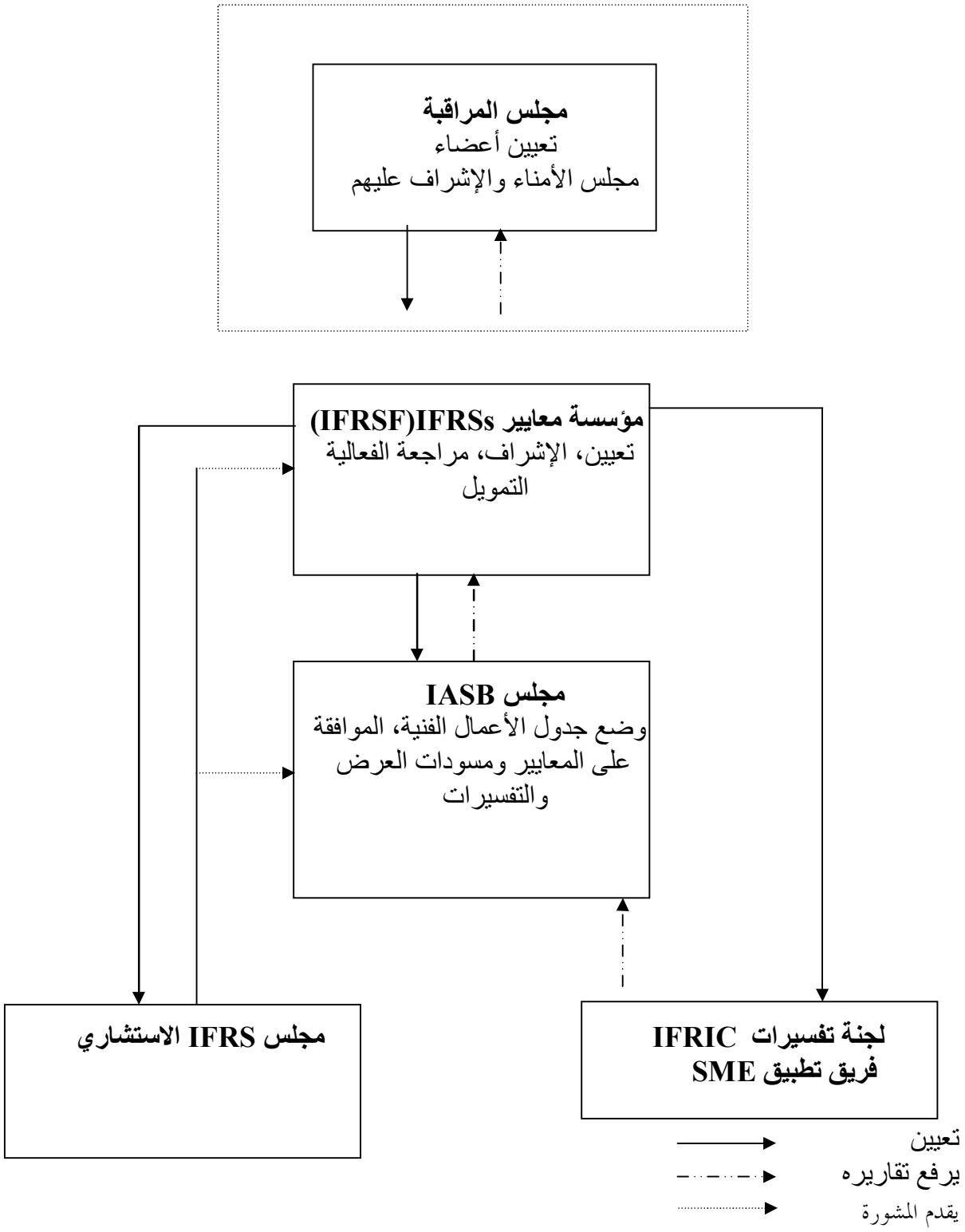
أربعة عشر: واقع تطبيق معايير المحاسبة الحكومية IPSASs عالمياً وإقليميا: ضعف الإقبال على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عالميا، وعدم وجود أي دولة عربية قامت بتطبيق هذه المعايير وليست بصدد تطبيقها في المستقبل المنظور.

خمسة عشر: الاعتبارات اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الحكومية IPSASs : (1) تولي مجلس الشعب في كل دولة أو أي سلطة موازية إلزام الحكومات بتطبيق هذه المعايير كمرحلة مبدئية،(2) مناقشة تطبيق معايير IPSASs مع الجهة الرقابية التي تتولى الرقابة على الحكومة بخصوص الإجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية لتطبيق هذه المعايير. (3) تدريب الموظفين المعنيين بتطبيق معايير IPSASs تدريبا مكثفا،(4) التدريب المكثف لموظفي الجهة الرقابية (5) أن تقوم اللجنة المالية بوضع خطة شاملة لتطبيق المعايير، والتركيز على إجراءات المرحلة الانتقالية التي تشمل: (أ) تصميم نظام معلومات محاسبي الكتروني، (ب) حصر كافة الأصول والموجودات لدى المنشأة الحكومية، وكذلك المطلوبات التي تستحق عليها، (ج) تقييم الموجودات والالتزامات وكنتيجة مباشرة تقييم صافي الأصول حسب ما تتضمنه معايير IPSASs والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، (6) أن تتضمن المرحلة الانتقالية تطبيق جزئي مرحلي بأحد الأشكال التالية(أ) الدائرة الريادية،(ب) المعيار الريادي،(ج) الممارسة الريادية(7) التطبيق الشامل والفوري لكافة المعايير من قبل الأجهزة الحكومية التي ينطبق عليها تعريف منشآت الأعمال الحكومية الواردة في معاييرIPSASs (8) تقييم التطبيق المبدئي المرحلي أو الجزئي (9) على ضوء نتيجة التقييم المبدئي والصعوبات والمعيقات، يتم وضع خطة تفصيلية بالاشتراك ما بين الخبراء المعينين وديوان المحاسبة وأعضاء اللجنة المالية البرلمانية، (10) اتخاذ ما من شأنه من إجراءات لضمان

نجاح التطبيق كتطبيق نظام حوافز ونظام عقوبات عادلين.(11) أن تتولى الجهة الرقابية التابعة للسلطة التشريعية الإشراف على التطبيق، (12) أن يتولى الرقابة على كل ذلك الإعلام النزيه الحيادي المستقل الأمين، (13) كذلك يجب التأكيد على رقابة الشعب والمنابر الحرة المسئولة، (14) كذلك وجوب وجود تنسيق كامل بين السلطات الأربعة حول توحيد جهودها في مواجهة التحديات التي تحول دون تطبيق معايير IPSASs.

ستة عشر: مقارنة بين المدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية وفق معايير IFRSs و IPSASs

1. تطبق معايير IFRSs في قطاع الأعمال ومنشآت الأعمال الحكومية، بينما تطبق معايير IPSASs في القطاع العام.
2. تستند معايير IFRSs على أساس الاستحقاق، بينما تستند معايير IPSASs على أساس الاستحقاق والأساس النقدي.
3. استمدت معظم معايير IPSASs من معايير IFRSs ، وتوجد بعض المعايير غير المشتركة بين النوعين من الإصدارات (ارجع إلى الملحق 5).
4. يوجد تفسيرات لمعايير IFRSs وهي SIC و IFRIC، بينما يوجد أدلة عمل RBGs لمعايير IPSASs لتوضيح كيفية التطبيق.
5. تصدر معايير IFRSs عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بينما تصدر معايير IPSASs عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB .
6. إن إصدارات مجلس IASB هي معايير IASs وIFRSs ، وتفسيرات SIC وIFRIC ، بينما إصدارات مجلس IPSASB هي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs ، أدلة الممارسات الموصى بها ، دراسات لتوفير النصائح في قضايا التقارير المالية في القطاع العام، أوراق وأبحاث أخرى للتزويد بمعلومات تساهم في زيادة المعرفة بقضايا الإبلاغ المالي في القطاع العام.
7. يختلف التنظيم الإداري في مجلس IASB عنه في مجلس IPSASB كما ورد بعاليه.
8. ان نطاق تطبيق معايير IFRSs أوسع من نطاق تطبيق IPSASs.



الشكل رقم (1) : هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

المصدر : موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org

الجدول رقم (2)

مكونات هيكل مجلس معايير التقارير المالية الدولية IFRSs ومسؤولياتها وعضويتها

مكونات الهيكل	الأهداف والمسؤوليات	الأعضاء
مجلس المراقبة Monitoring Board	- المشاركة في تعيين أعضاء مجلس الأمناء، والموافقة على تعيينهم استناداً إلى نظام IFRSF، والإشراف عليهم - تقديم الاستشارات إلى مجلس الأمناء، واستلام التقرير السنوي منهم. - إحالة المواضيع المقترحة عن الإبلاغ المالي إلى مجلس IASB من خلال IFRSF	يتكون من 6 أعضاء كالتالي: - عضو عن اللجنة الأوروبية - رئيس لجنة الخدمات المالية الياباني - لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC - لجنة الأسواق الطارئة للمنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية IOSCO - لجنة بازل لمراقبة البنوك (عضو مراقب بدون حق التصويت
مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية IFRS Foundation(IFRSF)	- رفع تقرير سنوي إلى مجلس المراقبة - استلام المواضيع المقترحة من مجلس المراقبة وإحالتها إلى مجلس IASB - تعيين أعضاء لجنة التفسيرات وفريق تطبيق SMEs ومجلس IFRS الاستشاري ومجلس IASB والإشراف عليهم. - مراجعة الفعالية لأداء المجالس واللجان - المسؤولية عن القضايا التمويلية.	- يتكون من 22 عضواً، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس. - يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 6 من آسيا ، 6 من أوروبا، 6 من أمريكيا الشمالية، واحد من إفريقيا، واحد من أمريكيا الجنوبية، اثنان من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي
مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	- وضع جدول الأعمال الفنية - الموافقة على المعايير ومسودات العرض والتفسيرات - استلام المواضيع المقترحة من IFRSF - رفع تقاريره إلى IFRSF	- يتكون من 16 عضواً، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس. - يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 4 من آسيا ، 4 من أوروبا، 4 من أمريكيا الشمالية، واحد من إفريقيا، واحد من أمريكيا الجنوبية، اثنان من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي
لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC	تفسير معايير التقارير المالية الدولية ومعالجة المشاكل التطبيقية - إصدار التفسيرات IFRIC - رفع تقاريرها إلى مجلس IASB	- تتكون من 14 عضو من مناطق مختلفة من العالم موزعة كما يلي: 8 من أوروبا، 3 من أمريكيا الشمالية، 3 من آسيا(الصين واليابان والهند)
فريق تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة SME Implementation Group	تبني المسؤولية عن تطبيق معيار IFRS for SMEs ومعالجة المشاكل التطبيقية - معالجة المواضيع التي تنتج عن تطبيق معيار IFRS for SMEs - رفع تقاريرها إلى مجلس IASB	ويرأس الفريق عضو من مجلس IASB ويتكون من 22 عضو موزعين كما يلي: 4 من إفريقيا، 2 من آسيا، 6 من أوروبا، 3 من أمريكيا الشمالية، 6 من أمريكيا الجنوبية، 1 من منطقة أخرى في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي
مجلس معايير التقارير المالية الدولية الاستشاري IFRS Advisory Council	- تقديم النصح والمشورة لمجلس IASB ومؤسسة IFRSF.	يتكون من 47 عضو، الرئيس، مساعديه، وأعضاء من مجالس وجمعيات ومنظمات محاسبية وشركات تدقيق كبرى والبنك الدولي وأخرى

الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي
Conceptual Framework for Financial Reporting

أولاً: تعريف الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي وبيان أهميته: الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها وعناصر القوائم المالية ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها ومفاهيم المحافظة على رأس المال وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ولا يتضمن الإطار مبادئ محاسبية كما هو الحال في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB، وتنبع أهميته من كونه المرجع الأساسي الذي يستند إليه مجلس IASB في وضعه لمعايير IFRSs وتعديلها، وهو ذات الإطار الذي يستخدمه مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB.

ثانياً: بيان الغرض من الإطار المفاهيمي والتعريف بوضعه الحالي: (1) يقوم بدور الدليل الرئيسي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB في تطوير المعايير التي تصدر عنه، (2) يقوم بدور المرشد والموجه للتعامل مع كافة القضايا المحاسبية التي لم يتم التطرق إليها بشكل مباشر في معايير التقارير المالية الدولية IFRSs أو التفسيرات المتعلقة بها، (3) في حالة عدم وجود معيار أو تفسير يتعلق بعملية معينة بحد ذاتها، فيجب على الإدارة أن تفعّل من اجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة وموثوقة، وفي سبيل وضع هذا الاجتهاد الشخصي فيتطلب من الإدارة الأخذ بعين الاعتبار التعريفات وطرق الاعتراف ومفاهيم القياس المتعلقة بالأصول والمطلوبات والدخل والمصروفات التي يتضمنها الإطار، (4) مساعدة المستخدمين الخارجيين في فهم القوائم المالية والأسس التي تم إعدادها على غرارها.(5) تزويد الجهات الواضعة للمعايير الوطنية بالمفاهيم المحاسبية العامة المقبولة لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

وحاليا يوجد مشروع مشترك للإطار المفاهيمي بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB.

ثالثاً: التعريف بمستخدمي المعلومات المحاسبية : المستثمرون الحاليون والمحتملون، الموظفون، المقرضون، الموردون والدائنون التجاريون، العملاء، الحكومة، الجمهور، وكافة من يستخدم المعلومات المالية المنشورة لأي غاية.

رابعاً: تحديد الأهداف العامة للتقارير المالية ذات الاستخدام العام: عرض معلومات عن: (1) موارد المنشأة والحقوق عليها من خلال قائمة المركز المالي.(2) التغيرات في الموارد الاقتصادية والحقوق عليها في قائمة الدخل الشامل (3) التغيرات في التدفقات النقدية للمنشأة في قائمة التدفقات النقدية. (4) التغيرات في الموارد الاقتصادية والحقوق عليها غير الناتجة عن الأداء المالي في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

خامساً: التعرف على مفهوم المنشأة الإبلاغية

ويقصد بالمنشأة(الوحدة) الإبلاغية Reporting Entity المنشأة التي تقوم بإصدار التقارير المالية سواء كانت منشأة منفصلة، أو منشأة أم أو منشأة تابعة، ولم تكتمل صياغة مجلس IASB ومجلس FASB لمفهوم الوحدة الإبلاغية بعد، حيث يعتبر مما تبقى من المشروع المشترك بين المجلسين حول الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي .

سادساً: تحديد الفرضيات الأساسية التي ينبني عليها إعداد القوائم المالية

وتقتصر على فرضية واحدة وهي فرضية الاستمرارية Going Concern**:** وتعتبر فرضية استمرارية المنشأة من أهم الفرضيات التي يتم التعامل معها حيث يتم افتراض أن المنشأة التي تعد القوائم المالية استناداً إلى معايير المحاسبة الدولية مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور.

سابعاً: بيان الصفات النوعية للمعلومات المالية

وقد تم تعريف **الصفات النوعية للمعلومات المالية:** بأنها صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون مفيدة ويمكن استخدامها كأساس سليم لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة الإبلاغية من قبل مستخدمي القوائم المالية، وهذه الصفات هي:

1. **الصفات الجوهرية Fundamental characteristics** وقد حددت بصفتين هما:

أ. الملاءمة Relevance: وتعني أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، كذلك قدرة المعلومات الملائمة على إيجاد فرق في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين، وتعتبر المعلومات ملائمة إذا كان لها **قيمة مؤكدة Conformity value وقيمة تنبؤية Predictive value** أو كليهما، كذلك يتعلق بالملاءمة كصفة نوعية صفة **الأهمية النسبية (المادية) Materiality:** وتعنى باعتبار إلغاء أو عدم ذكر بعض البنود مهمّا إذا كانت تؤثر منفردة أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين والمستندة إلى القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند وطبيعته، أو كلاهما، بذكر البند أو إلغاءه.

التمثيل الصادق Representational Faithfulness: ويعني أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المنشأة، والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية،

2. **الصفات المساندة Enhancing characteristics**

وهي مجموعة من الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات المالية، ولكن ليس بذات درجة أهمية الصفات الجوهرية، وهذه الصفات هي:

أ. قابلية المقارنة Comparability:وتعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة للمنشأة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى،أو مقارنة القوائم المالية بمعيار عام كمعيار الصناعة، ويتطلب المعيار IAS 1 أن يتم عرض معلومات مقارنة عن فترة مالية سابقة واحدة على الأقل.

ب. **قابلية التحقق Verifiability:** وتعني إمكانية إجماع الملاحظين المستقلين وذوي المعرفة على التوصل إلى أن بند معين يتميز بالتمثيل الصادق، ولا يعني الإجماع الاتفاق التام.

ج. **التوقيت المناسب Timeliness:** ويعني وصول المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت الذي تؤثر فيه مثل هذه المعلومات على القرارات المتخذة ذات العلاقة بها دونما تأخير.

قابلية الفهم Understandability: وتعني أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها.

ثامناً: تحديد القيود على الإبلاغ المالي المفيد

وتقتصر هذه القيود على قيد واحد هو قيد التكلفة،حيث تعتبر التكلفة قيد تحفظي على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ذات الاستخدام العام، ويعني هذا القيد وجوب زيادة المنافع المتوقعة للمعلومات على التكاليف المتوقعة للحصول عليها.

تاسعاً: تحديد عناصر القوائم المالية

يتم من خلال القوائم المالية تجميع وتصنيف الآثار المالية للعمليات والأحداث بناء على خصائصها الاقتصادية، ويعرف هذا التصنيف بعناصر القوائم المالية والتي تم تحديدها بخمسة عناصر هي :

1. **الأصول Assets:** وهي موارد يتم السيطرة عليها من قبل المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة، وتقسم إلى الأصول المتداولة Current Assets كالنقدية والنقدية المعادلة والمدينين والمخزون، والأصول غير المتداولة Non- Current Assets كالممتلكات و المنشآت والأجهزة والمعدات، ويطلق أحيانا على الأصول بالموجودات، وسواء أطلق عليها بالأصول أو الموجودات فهي ترجمة لكلمة Assets والتي تمثل حقوق المنشأة التي تسيطر عليها.

ويمكن تصنيف الأصول حسب وجودها المادي إلى أصول ملموسة Tangible assets تتميز بوجود كيان مادي لها، سواء كان هذا الكيان حقيقيا Real كالممتلكات والمنشآت والمعدات، أو كان هذا الكيان رمزيا أو قانونيا مثل الأسهم والأوراق التجارية، وأصول غير ملموسة Intangible

assets سواء كانت محددة Definite مثل حقوق الامتياز وبراءات الاختراع، أو كانت غير محددة Indefinite مثل الشهرة، والعامل المشترك بين الأصول هو تدفق المنافع الاقتصادية منها إلى المنشأة.

2. **المطلوبات Liabilities:** وهي التزامات حالية على المنشأة تظهر نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن يؤدي إطفاءها إلى تدفقات خارجة لموارد المنشأة التي تكون على شكل منافع اقتصادية، وتقسم إلى المطلوبات المتداولة Current Liabilities كالحسابات الدائنة والمطلوبات غير المتداولة Non-current Liabilities كقروض البنوك طويلة الأجل، ويمكن أن يكون الالتزام طارئا حيث يرتبط بدرجة من عدم التأكد ويتم تفعيل التقدير لقياسه مثل المخصصات Provisions .

3. حقوق الملكية Owners Equity:

وهي القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح المطلوبات، ويختلف تصنيف حقوق الملكية حسب نوع المنشأة وفيما إذا كانت فردية أو شركة تضامن أو شركة مساهمة، فمثلا في الشركة المساهمة تتضمن حقوق الملكية رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة، ويعطي هذا التصنيف معلومات ملائمة لمتخذي القرارات لترشيد عملية اتخاذ القرارات لديهم.

4. الدخل Income:

وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية داخلة أو زيادة في الأصول مثل الحصول على نقدية مقابل السلع المباعة أو الخدمات المؤداة، أو تخفيض في المطلوبات مثل تزويد الدائنين بسلع تسديدا لحقوقهم تجاه الشركة المؤدية، والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية، ما عدا ما يتعلق منها بمساهمات الملاك.

وبذلك فيتضمن تعريف الدخل كلا من الإيرادات Revenues والمكاسب Gains، حيث تتحقق الإيرادات نتيجة لممارسة المنشأة لأنشطتها العادية، وذلك بمسميات مختلفة مثل : المبيعات، الرسوم، الفوائد، التوزيعات، الإيجارات، أتعاب الخدمات، أما المكاسب فتمثل البنود التي تتوافق مع تعريف الدخل وقد تظهر أو لا تظهر بسبب الأنشطة العادية للمنشأة.

المصروفات Expenses:

وهي الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية خارجة أو استخدام للأصول أو تحمل للمطلوبات والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك.

وبذلك فيتضمن تعريف المصروفات الخسائر Losses إضافة إلى المصروفات التي تتحقق نتيجة لممارسة المنشأة لأنشطتها العادية، ومن الأمثلة على المصروفات: تكلفة المبيعات، الأجور، الاهلاك والمصروفات الإدارية. وتأخذ المصروفات في الغالب شكل التدفقات الخارجة أو النقص في الأصول، أما الخسائر فتمثل بنوداً أخرى تتوافق مع تعريف المصروفات وقد تظهر أو لا تظهر بسبب الأنشطة العادية للمنشأة، وبذلك فتمثل الخسائر الانخفاض في المنافع الاقتصادية حيث لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات، ومثالها خسائر بيع الأصول غير المتداولة، وهذا ما أدى إلى عدم تصنيف الخسائر كبند مستقل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عن المصروفات.

عاشراً: التعرف على كيفية الاعتراف بعناصر القوائم المالية

يمكن تعريف **الاعتراف** Recognition بأنه عملية تضمين قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية، وبذات الوقت تنطبق على البند شروط الاعتراف التالية:

1. احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من وإلى المنشأة، وتعني الاحتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من وإلى المنشأة .
2. إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب أن يتم بمعقولية ومنطقية. وبذلك فيتم الاعتراف بعناصر القوائم المالية على النحو التالي:

1. **الأصول Assets:** ويتم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بها في المستقبل إلى المنشأة، ويمكن قياس تكلفة الأصل أو قيمته بموثوقية.
2. **المطلوبات Liabilities:** ويتم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي عندما يكون من المحتمل التضحية بموارد على شكل منافع اقتصادية من المنشأة بسبب إطفاء المطلوبات الحالية ويمكن قياس مقدار هذا الإطفاء بموثوقية.
3. **الدخل Income:** ويتم الاعتراف به في قائمة الدخل الشامل عندما تكون هناك زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تتعلق بزيادة في الأصول أو انخفاض في المطلوبات ويمكن قياس الزيادة أو الانخفاض المشار إليهما بموثوقية، وهذا يعني أنه يتم الاعتراف بالدخل بالتوازي مع الاعتراف بالزيادة في الأصول أو الانخفاض في المطلوبات .
4. **المصروفات Expenses:** ويتم الاعتراف بها عندما يكون هناك انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية يتعلق بانخفاض في الأصول أو زيادة في المطلوبات ويمكن قياسه بموثوقية، وهذا يعني أنه يتم الاعتراف بالمصروفات بالتوازي مع الاعتراف بالانخفاض في الأصول أو الزيادة في المطلوبات.

أحد عشر: التعرف على كيفية قياس عناصر القوائم المالية

ويمكن تعريف **القياس** Measurement بأنه منح قيم نقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها والتقرير عنها في القوائم المالية.

ويتضمن الإطار المفاهيمي أسساً مختلفة للقياس والتي يتم استخدامها حاليا وهي:

1. **التكلفة التاريخية Historical Cost:** وتعني إثبات البند بتكلفته عند اقتناءه أو تحمله وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته، وتعتبر التكلفة التاريخية الأسلوب الوحيد الذي يتم استخدامه استخداما عاما، وأيضا يتمتع بالقبول العام، ويتعلق القياس بالتكلفة التاريخية بكافة بنود عناصر القوائم المالية، فعلى سبيل المثال يتم قياس التكلفة التاريخية للأصل بسعر شراءه إضافة إلى المصروفات التي تنفق عليه حتى يصبح جاهزا للاستخدام المقصود، مثل قياس تكلفة الأراضي بسعر شرائها إضافة لتكاليف الترميم والإصلاح والرسوم والترخيص وذلك حتى تصبح جاهزة للاستخدام المقصود من شرائها.
2. **التكلفة الجارية Current Cost**: وتعني إثبات البند بتكلفته عند التقرير عنه من خلال القوائم المالية، أي بالسعر الجاري للبند في تاريخ إعداد القوائم المالية.
3. **القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value:** وتعني إثبات البند بالقيمة البيعية ناقصا التكاليف البيعية المتوقعة، مثل تقييم المخزون بقيمة أقل من تكلفته.
4. **القيمة الحالية Present Value:** وتعني إثبات البند بالتدفقات النقدية المخصومة التي يتوقع الحصول عليها من البند، سواء نتيجة الاستخدام المستمر للبند أو من القيمة التي يتم الحصول عليها عند التخلص منه في نهاية عمره النافع، كقياس القيمة القابلة للاسترداد في تحديد الانخفاض في قيمة الأصول.

اثنا عشر: بيان مفاهيم المحافظة على رأس المال : وتعني المحافظة على رأس المال عدم المساس به والمحافظة عليه من التآكل Capital Erosion، وهناك نوعان من مفاهيم المحافظة على رأس المال هما : **1. المحافظة على رأس المال المالي Maintenance of Financial Capital:** ويطلق على هذا النوع من رأس المال أحيانا رأس المال الاسمي Nominal Capital أو القوة الشرائية الثابتة Fixed Earning Power، كذلك يمكن أن يطلق عليه برأس المال النقدي Cash Capital،وهو المفهوم السائد في المحاسبة، أي المفهوم التقليدي للمحافظة على رأس المال، حيث يعني رأس المال صافي الأصول Net Assets أو حقوق الملكية Owners Equity .

ويقوم رأس المال المالي على القواعد التالية:

أ. الربح أو الخسارة: الفارق بين صافي الأصول في نهاية الفترة وصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم، وهذا مستمد من تعريف الدخل وفقا لما أورده العالم الاقتصادي هيكس Hick، ويمكن صياغته بالمعادلة التالية:

الربح(الخسارة) =

صافي الأصول في نهاية الفترة	×××
+ التوزيعات إلى الملاك	×××
- صافي الأصول في بداية الفترة	(×××)
- المساهمات من الملاك	(×××)
شاملا تعديلات المحافظة على رأس المال	

ويمكن صياغة المعادلة السابقة بشكل آخر على النحو التالي:

الربح(الخسارة) = صافي الزيادة(النقص) في رأس المال المالي ± مكاسب(خسائر) في صافي الأصول

ب. أساس القياس: لا يوجد استخدام لمفهوم محدد لأسلوب من أساليب القياس، ولكنه في الغالب يقوم على مفهوم التكلفة التاريخية Historical Cost.

2. المحافظة على رأس المال المادي Physical Capital Maintenance:

ويطلق على هذا المفهوم المحافظة على رأس المال الإنتاجي Productive Capital Maintenance وكذلك رأس المال العيني ويمثل القدرة التشغيلية أو الطاقة الإنتاجية للمنشأة. ويقوم رأس المال المادي على القواعد التالية:

أ. **الربح أو الخسارة :** الفارق بين الطاقة الإنتاجية (القدرة التشغيلية) للمنشأة في نهاية الفترة والطاقة الإنتاجية (القدرة التشغيلية) في بداية الفترة، مع استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات من قبلهم. ولا يتضمن ربح أو خسارة الفترة مكاسب أو خسائر الحيازة بل تعتبر كتعديلات في حقوق الملكية.

ب. **أساس القياس:** تعتبر التكلفة الجارية Current Cost هي أساس قياس رأس المال المادي، ويمكن أن يتم قياس التكلفة الجارية بأحد الأساليب التالية:

- تكلفة الاستبدالReplacement Cost ويطلق عليها بسعر الدخول Entry Price.
- القيمة السوقية Market Value ويطلق عليها بسعر الخروج Exit Price.
- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصومة Discounted Present Value of Expected Future Cash Flows .

ثلاثة عشر: مقارنة بين الإطار المفاهيمي وفق معايير IFRSs ووفق معايير IPSASs

1. الغرض من الإطار وفق معايير IFRSs يتعلق بالمفاهيم الأساسية التي تحكم الإبلاغ المالي في القطاع الخاص، بينما وفق معايير IPSASs فيتعلق بالمفاهيم الأساسية التي تحكم الإبلاغ في القطاع العام، بينما
2. إن العملاء وفق معايير IFRSs هم الزبائن الذين تباع لهم البضاعة أو تقدم لهم الخدمات، بينما وفق معايير IPSASs متلقي الخدمة الحكومية أو مزودي الخدمات الحكومية.
3. الغاية من المعلومات المعدة وفق معايير IFRSs التي يتم تزويد متخذي القرارات بها لغايات الاستثمار والائتمان والأنشطة التجارية، بينما وفق معايير IPSASs لغايات المساءلة والمحاسبة واتخاذ القرارات.
4. تتضمن التقارير المالية وفق معايير IFRSs القوائم المالية الأربعة: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى الملاحظات، بينما وفق معايير IPSASs تتضمن القوائم المالية الأربع السابقة باختلاف لمسميات بعضها إضافة إلى تقارير مالية أخرى وهي **:** قائمة المركز المالي، قائمة الأداء المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في صافي الأصول /الملكية، الملاحظات، تقارير تتضمن معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات ،تقارير انجازات تقديم الخدمات ،تقارير تتضمن معلومات مالية وغير مالية مستقبلية ، المعلومات التفسيرية .

5. لم يتم تأطير مفهوم الوحدة الإبلاغية وفق معايير IFRSs وذلك لارتباطه بالمرحلة التالية من المشروع المشترك بين مجلسي IASB الدولي وFASB الأمريكي، بينما وفق معايير IPSASs فقد تم التوسع في تأطيره وحدد بالمنشأة التي تقوم بإصدار التقارير المالية سواء كانت منشأة منفصلة، أو منشأة أم أو منشأة تابعة، وتتميز بما يلي: تقوم بالحصول على مواردها من أو بالنيابة عن constituents مزوديها، و/أو تستخدمها لتنفيذ أنشطة لتحقيق منافع لمزودي الموارد أو بالنيابة عنهم، وأن يكون متلقو خدمات أو مزودو موارد يعتمدون على المعلومات التي تتضمنها تقارير GPFRs لغايات المساءلة أو اتخاذ القرارات.
6. لم تختلف مكونات الصفات النوعية وفق النوعين من المعايير لكن تم تقسيمها إلى جوهرية ومساندة وفق معايير IFRSs، ولم يتم هذا التقسيم وفق معايير IPSASs.
7. تم تحديد القيود على المعلومات وفق معايير IFRSs بقيد واحد هو التكلفة والمنفعة، بينما وفق معايير IPSASs فتضمن إضافة إلى التكلفة والمنفعة، كلا من الأهمية النسبية والموازنة بين الصفات النوعية.
8. لم يتضمن الإطار المفاهيمي وفق معايير IPSASs الاعتراف والقياس وعناصر القوائم المالية ومفاهيم المحافظة على رأس المال والتي تضمنها الإطار المفاهيمي وفق معايير IFRSs.

تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs للمرة الأولى
First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards
(المعيار IFRS 1)

أولا: خلفية عامة عن المعيار IFRS 1: وقد صدر هذا المعيار لتمكين الشركات المدرجة في الاتحاد الأوروبي من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs للمرة الأولى بعد أن تم إلزامها بوجوب تطبيق هذه المعايير اعتبارا من مطلع عام 2005م، إضافة إلى غيرها من الشركات التي تقوم بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs للمرة الأولى، ولا يوجد مقابل لهذا المعيار في معايير IPSASs.

ثانياً: نطاق المعيار IFRS 1 : يتم تطبيق المعيار من قبل المنشآت التي توصف بأنها مطبقة للمرة الأولى لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs لإعداد وعرض قوائمها المالية ذات الاستخدام العام وتعتبر المنشأة مطبقا للمرة الأولى إذا أعدت في السنة السابقة قوائمها المالية استناداً إلى:(أ) معايير محاسبية محلية أو أي معايير أخرى لا توافق مع معايير التقارير المالية الدولية IFRSs، (ب) معايير التقارير المالية الدولية IFRSs ولكنها لم تتضمن وجود عبارة واضحة وصريحة وغير متحفظة على ذلك،(ج)بعض ولكن ليس كل معايير التقارير المالية الدولية IFRSs،(د)معايير محاسبية محلية أو أي معايير أخرى تختلف عن معايير التقارير المالية الدولية IFRSs، ولكن تم استخدام بعض معايير التقارير المالية الدولية IFRSs لمعالجة بعض البنود التي لم تتطرق إليها المعايير المطبقة. (د)معايير محاسبية محلية أو أي معايير أخرى تختلف عن معايير التقارير المالية الدولية IFRSs، ولكن تم إعداد تسويات لقيم بعض البنود لتتوافق مع ما هو معمول به وفق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs،(هـ) معايير التقارير المالية الدولية IFRSs ولكن لاستخدام الإدارة الداخلي، ولم يتم تزويد هذه القوائم للملاك أو أصحاب العلاقة الخارجيين مثل المستثمرين، أو الدائنين. أما إذا تم تزويد القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs لأي سبب لطرف خارجي في السنة السابقة، فلا تعتبر المنشأة مطبقة لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs ولا يطبق بذلك المعيار IFRS 1،(و)معايير التقارير المالية الدولية IFRSs لغايات التوحيد ولكن ليس لإعداد قوائم مالية كاملة استناداً إلى المعيار IAS 1.

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

تاريخ الانتقال لتطبيق معايير IFRSs: Date of transition to IFRSs: هو تاريخ بداية الفترة الأولى التي تقوم المنشأة بعرض معلومات مقارنة كاملة استناداً إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRSs في قوائمها المالية المعدة للمرة الأولى وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

التكلفة الاعتبارية(الحكمية) Deemed cost: القيمة التي يتم استخدامها كبديل للتكلفة أو التكلفة القابلة للاهلاك في تاريخ معين، ويفترض بأن المنشأة عند احتساب الاهلاك أو الإطفاء اللاحق قد اعترفت بالأصل أو الالتزام في ذلك التاريخ وتكون بذلك تكلفته مساوية للتكلفة الاعتبارية(الحكمية).

القيمة العادلة Fair value : القيمة التي يمكن بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs للمرة الأولى First IFRS financial statements: القوائم المالية السنوية الأولى التي أعدت وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs بعبارة واضحة وغير متحفظة بأنه تم الالتزام بهذه المعايير (IFRSs).

الفترة الإبلاغية الأولى لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية First IFRS reporting period: الفترة الإبلاغية التي تنتهي في تاريخ الإبلاغ عن القوائم المالية الأولى المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs .

المطبق للمرة الأولى First time adopter: المنشأة التي تقوم بعرض قوائمها المالية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs للمرة الأولى.

قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية Opening IFRS statement of financial position: قائمة المركز المالي التي تم إعدادها استناداً إلى متطلبات المعيار IFRS 1 كما هي في تاريخ الانتقال لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها Previous GAAP: الأسس المحاسبية (كالمعايير الوطنية) التي كان يستخدمها المطبق لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs مباشرة قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

تاريخ الإبلاغ Reporting date: تاريخ نهاية الفترة الأخيرة التي تم إعداد قوائم مالية أو قوائم مالية مرحلية عنها.

معايير التقارير المالية الدولية Financial International Reporting Standards (IFRS): اسم جامع للإصدارات التالية :

أ. معايير التقارير المالية الدولية International Financial Accounting Standards (IFRSs).

ب. معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IASs).

ج. التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC).

د. التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية Standing Interpretation Committee (SIC).

رابعاً: التعرف على القوائم المالية الافتتاحية التي يجب إعدادها وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs : وتتضمن ثلاث قوائم مركز مالي وقائمتي دخل شامل وقائمتي تدفقات نقدية وقائمتي تغيرات في حقوق الملكية.

خامساً: بيان التعديلات المطلوبة للانتقال من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP السابقة إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRSs عند التطبيق للمرة الأولى، وتتضمن : (1)عدم الاعتراف ببعض الأصول مثل مصروفات البحث وببعض المطلوبات مثل الاحتياطات العامة. (2)الاعتراف ببعض الأصول الجديدة مثل أصول الضريبة المستحقة والمطلوبات الجديدة مثل مطلوبات الضريبة المستحقة، (3)إعادة التصنيف: كإعادة تصنيف الأسهم الممتازة القابلة للإطفاء من حقوق ملكية إلى مطلوبات، (4) إعادة القياس كقياس الأدوات المالية المتاحة للبيع بالقيمة العادلة.

سادساً: التعرف على الإعفاءات من تطبيق معايير IFRSs الأخرى، وتتعلق بما يلي: (1)اندماج الأعمال. (2)تقدير القيمة التحكمية. (3)منافع الموظفين. (4)احتياطات الترجمة المتراكمة. (5)الأدوات المالية المركبة. (6)أصول ومطلوبات المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والعقود المشتركة. (7) تشخيص الأدوات المالية التي تم الاعتراف بها مسبقا. (8)الدفعات المرتكزة على الأسهم. (9)عقود التأمين. (10)التغيرات في عدم الاعتراف المعمول به والترميم والمطلوبات المماثلة.(11)أصول شركات الغاز والبترول..(12) الإيجارات.(13) تكاليف الاقتراض.(14) تحويل الأصول من العملاء.

سابعاً: التعرف على الاستثناءات الإلزامية من تطبيق معايير IFRSs الأخرى ، وتتضمن: (1)عدم الاعتراف ببعض الأصول والمطلوبات المالية. (2)محاسبة التحوط حيث لا يجوز الاعتراف بالمكاسب والخسائر المؤجلة. (3)التقديرات المحاسبية كالتغير في أعمار الأصول غير المتداولة. (4)الأصول المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة.

ثامناً: : بيان متطلبات العرض والإفصاح ، وتتضمن: (1) الإفصاحات لبعض البيانات المالية للفترات قبل قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق معايير IFRSs، (2) الإفصاحات في القوائم المالية التي يعدها المطبق لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs للمرة الأولى،(3) الإفصاح عن التغيير المتوقع لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs .

تاسعاً: : مناقشة قضايا مختلفة متعلقة بتطبيق معايير IFRSs للمرة الأولى، وتتضمن:(1) الالتزام في التقارير المرحلية في السنة الأولى لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.(2) المواعيد المختلفة لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs بالنسبة للمستثمر والجهة المستثمر بها:

الدفعات المرتكزة على الأسهم
Share-Based Payments
(المعيار IFRS 2)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IFRS 2: وتطرق المعيار إلى المعالجة المحاسبية للعمليات التي تقوم بموجبها المنشأة باستلام أو اقتناء سلع أو تقديم خدمات كاعتبارات تتعلق بأدوات ملكيتها ، أو تحمل مطلوبات بالاستناد إلى أسعار أسهم الشركة السوقية أو أدوات ملكيتها الأخرى، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار.**

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IFRS 2: ينطبق المعيار IFRS 2 على إصدار الأسهم، أو الحقوق على الأسهم مقابل سلع وخدمات . ومن الأمثلة على البنود التي يتضمنها نطاق المعيار IFRS 2 ما يلي:حقوق تحسين أسعار الأسهم، خطط شراء أسهم الموظفين، خطط امتلاك أسهم الموظفين، خطط خيارات الأسهم، الخطط التي قد يكون فيها إصدار الأسهم، **ولا ينطبق المعيار على** إصدار الأسهم في اندماج الأعمال، عمليات الدفعات المرتكزة على الأسهم غير تلك التي تهدف إلى اقتناء السلع أو الاستفادة من الخدمات.

ثالثا: التعريف المصطلحات الرئيسية

الدفعة المرتكزة على الأسهم Share-Based payment : هي عملية تقوم فيها المنشأة باستلام بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق ملكية المنشأة بما في ذلك الخيارات، أو اقتناء سلع وخدمات مقابل تحمل مطلوبات لمورد السلع أو الخدمات تكون على شكل قيم مرتكزة على أسعار أسهم المنشأة أو أدوات حقوق ملكيتها الأخرى .

الدفعة المرتكزة على الأسهم التي يتم تسويتها نقدا Cash-settled share based payment transaction: هي عملية تقوم المنشأة فيها باقتناء خدمات أو سلع بتحمل مطلوبات لتحويل نقدية أو أصول أخرى لمورد الخدمات أو البضائع تعتمد على سعر أو قيمة أسهم المنشأة أو أي أدوات مالية تعود لها.

الموظفون والأطراف المزودون لخدمات مماثلة Employees and others providing similar services: هم الأفراد الذين يقومون بتزويد المنشأة بخدمات شخصية بحيث:

أ. يعتبر الأفراد كموظفين لأغراض قانونية أو ضريبية.

ب. يؤدي الأفراد أعمالهم بتوجيه من المنشأة بذات الطريقة التي يؤدي فيها الأفراد الذين يعتبرون موظفون لأغراض قانونية وضريبية.

ج. إن الخدمات التي يتم تأديتها تكون مشابهة لتلك التي يتم تأديتها بواسطة الموظفين.

أداة الملكية Equity instrument: عقد يدل على وجود حقوق ملكية متبقية في أصول المنشأة بعد طرح المطلوبات عليها.

أداة الملكية الممنوحة Equity instrument granted: الحق المشروط وغير المشروط المرتبط بأداة الملكية والذي يمنح بواسطة المنشأة لطرف آخر بموجب إجراءات الدفعة المرتكزة على الأسهم.

الدفعة المرتكزة على الأسهم التي يتم تسويتها بأدوات ملكية Equity-settled share based payment transaction: هي العملية التي تستلم بموجبها المنشأة سلع أو خدمات مقابل أدوات حقوق ملكيتها(متضمنة الأسهم والخيارات).

القيمة العادلة Fair value : القيمة التي يمكن بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

تاريخ المنح Granted date : التاريخ الذي يتم فيه عقد اتفاقية بين المنشأة وطرف آخر – بما في ذلك الموظفين – تتعلق بالدفعة المرتكزة على الأسهم عندما يكون هناك فهم مشترك من قبل المنشأة

والطرف الآخر على الشروط والآجال المتعلقة بالاتفاقية، وفي تاريخ المنح تقوم المنشأة بمنح الطرف الآخر المتعاقد الحق نقدا أو بأصول أخرى أو بأدوات ملكيتها عند تحقق شروط الاكتساب، وإذا تمت الموافقة على الاتفاقية مثلا من أصحاب حقوق الملكية، فيكون تاريخ المنح هو تاريخ الموافقة.

القيمة الجوهرية Intrinsic value : القيمة التي تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأسهم والتي يكون للطرف المتعاقد الحق المشروط أو غير المشروط للاكتتاب فيها، أو الحق في استلامها، والسعر الذي يتطلب من المتعاقد دفعه مقابل هذه الأسهم، فمثلا عندما يكون سعر ممارسة الخيار 15 دينار وقيمته العادلة 20 دينار، فإن القيمة الجوهرية للخيار تكون 5 دنانير.

الشرط السوقي Market condition: الشرط الذي يعتمد عليه سعر الممارسة أو اكتساب أو ممارسة أداة ملكية، والذي يتعلق بالسعر السوقي لأدوات الملكية في المنشأة، مثل تحقيق سعر محدد للسهم أو مقدار معين للقيمة الجوهرية لخيار الأسهم أو تحقيق هدف معين يستند على سعر سوقي لأدوات الملكية نسبة إلى رقم قياسي معين للأسعار السوقية لأدوات الملكية لمنشآت أخرى.

تاريخ القياس Measurement date : التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض المعيار IFRS 2، وبالنسبة للموظفين والأطراف الأخرى التي تقوم بتزويد خدمات مماثلة فإن تاريخ القياس هو تاريخ المنح، وللعمليات الأخرى التي تتم مع أطراف أخرى غير الموظفين(والأطراف الأخرى التي تقوم بتزويد معلومات مماثلة) فيكون تاريخ القياس هو تاريخ حصول المنشأة على بضائع أو تزويد الطرف المتعاقد للخدمات.

خاصية إعادة التحميل Reload feature: الميزة التي تزود بمنح تلقائي لخيارات إضافية عندما يقوم حامل الخيار بممارسة سابقة للخيارات الممنوحة باستخدام أسهم المنشأة، وليس بموجب نقدية لتنفيذ الممارسة.

خيار إعادة التحميل Reload option: الخيار الجديد الذي يتم منحه عند استخدام السهم لتنفيذ سعر الممارسة لخيار سابق.

اتفاقية الدفعة المرتكزة على الأسهم Share-based payment agreement: اتفاقية يتم عقدها بين المنشأة وطرف آخر(بما في ذلك الموظفين) للدخول في عملية تتعلق بالدفعة المرتكزة على الأسهم، والتي تخول بذلك الطرف الآخر لاستلام نقدية أو أصل آخر للمنشأة بالاستناد إلى أسعار أسهم المنشأة أو أدوات ملكيتها الأخرى، أو لاستلام أدوات ملكيتها والتي تدل على أن شروط الاكتساب قد تحققت.

الخيار Share option : عقد يمنح حامله الحق دون إلزام بالاكتتاب بأسهم المنشأة بسعر ثابت أو محدد مسبقا وذلك خلال فترة زمنية محددة.

الاكتساب Vest : أن يصبح الطرف المتعاقد بالاستناد إلى الدفعة المرتكزة على الأسهم مخولا باستلام نقدية أو أصول أخرى أو أدوات الملكية عند توفر شروط معينة.

شروط الاكتساب Vesting conditions : الشروط التي يجب توفرها للطرف المتعاقد ليصبح مخولا لاستلام نقدية أو أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية المنشأة بموجب اتفاقية دفعة مرتكزة على الأسهم، وتتضمن شروط الاكتساب شروطاً معينة للخدمة أو شروطاً للأداء يتطلب تحققها (مثل زيادة معينة في ربح الشركة خلال فترة زمنية معينة) وتتعلق شروط الأداء إتمام فترة الخدمة بالإضافة إلى تحقق أهداف أداء معينة، لذلك فإن ما يتعلق بغير شروط الأداء والخدمة لا تعتبر شروطاً للاكتساب.

فترة الاكتساب Vesting period: الفترة التي يتم خلالها تحقق شروط اكتساب معينة تتعلق باتفاقية الدفعة المرتكزة على الأسهم.

رابعا: تحديد كيفية الاعتراف بالدفعات المرتكزة على الأسهم: يتطلب إصدار الأسهم أو الحقوق على الأسهم زيادة في مكونات حقوق الملكية أو المطلوبات، ويتطلب المعيار IFRS 2 اعتبار طرف المقاصة المدين مصروفا عندما تكون الدفعة للحصول على سلع وخدمات لا تمثل أصلا، ويجب الاعتراف بالمصروف عند استهلاك السلع والخدمات

خامساً: بيان أنواع الدفعات المرتكزة على الأسهم: (1)الدفعة التي يتم تسويتها بإصدار أدوات ملكية: الدفعة التي يتم تسويتها بإصدار أدوات ملكية كالأسهم العادية،ويؤخذ بالاعتبار ما يلي:

(أ) تتمثل قيمة المصروف التي يتم الاعتراف به بعدد الأسهم التي يتم اكتسابها مضروبا بقيمتها العادلة في تاريخ المنح.(ب) يتم تعديل القيمة التي يتم اعتبارها مصروفا في تاريخ كل عملية إبلاغ مالي لعكس أفضل تقدير لعدد الأسهم التي سيتم اكتسابها.(ج) تختلف عملية التعديل التي تتم لقيمة المصروف حسب وجود شروط أداء سوقية من عدم وجودها. **(2)الدفعة التي يتم تسويتها نقدا:** الدفعة المرتكزة على الأسهم التي يتم تسويتها نقدا أو بأي أصول أخرى ، ويراعى ما يلي: (أ) تتكون العملية من التزام يقابله حق ملكية .(ب) يجب الاعتراف بأسلوبي التسوية وقياسهما (الالتزام وحق الملكية) بشكل منفرد.(ج) فيما يتعلق بالالتزام فيتم الاعتراف به إلى المدى الذي يتم فيه استلام السلع أو الاستفادة من الخدمات ذات العلاقة بالدفعة.(د) أما فيما يتعلق بأدوات الملكية فيتم الاعتراف بالزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن استلام السلع أو الاستفادة من الخدمات، ويتم إعادة قياس الالتزام في تاريخ التسوية بالقيمة العادلة إذا لم يتم تسويته بعد، أما إذا تم تسويته بدفعه نقدا فيتم تخفيض الالتزام إلى الصفر، وإذا تم تسويته بإصدار أدوات ملكية فيتم إعادة تصنيف الالتزام كحقوق ملكية . **(3)الدفعة التي يتم تسويتها نقدا وبأدوات ملكية:** وهي الدفعة التي يتم تسويتها بخليط من أدوات الملكية إضافة إلى النقدية.

سادساً: تحديد كيفية قياس الدفعات المرتكزة على الأسهم: يتم قياسها بالقيمة العادلة وفق ما يلي:(1) المبدأ العام لقياس بالقيمة العادلة: قياس العمليات التي يتم بموجبها استلام السلع والخدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية للمنشأة بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات بموثوقية فإنه يتم استخدام القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة.(2) **قياس خيارات أسهم الموظفين:** قياس القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة. (3) **قياس القيمة العادلة- للخيارات :** يجب تقدير القيمة العادلة بتاريخ المنح.(4) **قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات:** يجب تقدير القيمة العادلة في تاريخ الاستلام لهذه السلع والخدمات .(5) **دليل القياس**: تعتمد القيمة المعترف بها للسع والخدمات المستلمة كمقابل لأدوات الملكية الممنوحة على عدد أدوات الملكية والتي تم اكتسابها في النهاية.(6) **دليل القياس الإضافي**: تعتمد القيمة العادلة على الأسعار السوقية، وعند عدم وجودها يتم تقديرها باستخدام أسلوب تقييم معين لتقدير أسعار أدوات الملكية.(7)**شروط الأداء**: تكون عوامل الأداء المعتمد على السوق مشمولة في قياس القيمة العادلة في تاريخ المنح.

سابعاً:بيان المعاملة المحاسبية للتعديلات والإلغاءات والإطفاءات:(1)التعديلات يتم اعتبار التعديلات المتعلقة بأدوات الملكية كأدوات إضافية عند نشوء الحق بتملكها.(2)**الإطفاءات والإلغاءات** : يتم اعتبار الإلغاء أو الإطفاء لأداة الملكية كتعجيل لفترة الاكتساب.

اندماج الأعمال Business Combination
(المعيار IFRS 3)

أولاً: خلفية عامة عن المعيار IFRS 3 : تطرق المعيار إلى حالات الاندماج بين المنشآت لتحقيق مزايا معينة مقتصرا على المحاسبة عن اندماج الأعمال بواسطة المقتني بموجب أسلوب الشراء بعد أن ألغى أسلوب المصالح المشتركة، ووجوب الاعتراف بالقيمة العادلة للأصول والمطلوبات عند الاقتناء، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار**.

ثانياً: نطاق المعيار IFRS 3: (1)حالات اندماج الأعمال التي تقع في نطاق المعيار: (أ) شراء أصول ومطلوبات وحقوق تتعلق بمنشأة معينة.(ب)شراء بعض أصول ومطلوبات وحقوق تتعلق بأنشطة منشأة معينة والتي تمثل مع بعضها البعض مشروع أعمال.(ج)تأسيس منشأة أعمال جديدة يتم فيها اقتناء مجموعة من الأصول والمطلوبات والأنشطة العائدة لمشروع موحد.(د)شراء أصول يرتبط بها دفع ثمن خاص بالشهرة.(2)**حالات اندماج الأعمال التي لا تقع في نطاق المعيار:** (أ)حالات اندماج الأعمال بين منشآت بموجب عقد مشترك. (ب)حالات اندماج الأعمال المتعلقة باندماج منشآت تخضع لسيطرة عامة تمت قبل أو بعد تاريخ عملية الاندماج.(ج)حالات اندماج الأعمال المتعلقة باندماج منشأتين أو أكثر من المنشآت المشتركة Mutual Entities.(د)حالات اندماج الأعمال والتي بموجبها يتم دمج منشآت منفصلة مع بعضها البعض لتشكل وحدة إبلاغية بموجب عقد منفرد بدون الحصول على حقوق ملكيتها.

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

اندماج الأعمال Business Combination : هو توحيد مجموعة من الوحدات أو منشآت الأعمال المنفصلة في وحدة إبلاغية واحدة.

منشأة الأعمال Business: مجموعة موحدة من الأصول والأنشطة التي يتم التصرف بها وإدارتها من أجل الحصول على:

أ. عائد لمستثمرين.

ب. تكاليف منخفضة أو أي منافع اقتصادية مباشرة وبالتناسب لحملة الأسهم.

أسلوب الاقتناء Acquisition method: النظر إلى اندماج الأعمال على أنه اقتناء منشأة وبموجبه يتم قياس تكلفة الاقتناء وتخصيص هذه التكلفة لصافي الأصول المقتناة

تاريخ الاقتناء Acquisition date: هو التاريخ الذي حصل فيه المقتني على السيطرة على المنشأة المقتنية، وكذلك التاريخ الذي يتم اتخاذه أساسا لإثبات العمليات المحاسبية.

تاريخ التبادل Exchange date: التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بعمليات التبادل للأصول والمطلوبات والمطلوبات الطارئة بين المقتني والمنشأة المقتناة في القوائم المالية للمقتني.

تاريخ الاتفاقية Agreement date: التاريخ الذي تم فيه التوصل إلى عقد اتفاقية جوهرية بين أطراف الاندماج، وفي حالة المنشآت المدرجة للعموم فهو تاريخ الإعلان للجمهور، وفي حالة السيطرة القسرية فهو تاريخ قبول عدد كاف من ملاك المنشأة المقتناة لعرض المقتني للحصول على سيطرة على المنشأة المقتناة.

اندماج الأعمال المتعلق بالمنشآت تحت السيطرة العامة Business Combination Involving Entities or Business under Common Control: هو اندماج الأعمال الذي تخضع فيه كافة المنشآت المندمجة لسيطرة ذات الجهة أو المنشأة قبل وبعد الاندماج ولا تكون هذه السيطرة مؤقتة أو انتقالية.

الالتزام الطارئ Contingent Liability: هو:

أ. التزام يمكن أن يظهر نتيجة لأحداث سابقة ويتم إثباته بظهور أو عدم ظهور واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا تكون كاملة تحت سيطرة المنشأة.

ب.التزام حالي يظهر نتيجة لأحداث سابقة ولكن لا يتم الاعتراف به لأنه:

- لا يحتمل تدفق موارد خارج المنشأة تمثل منافع اقتصادية يمكن استخدامها لإطفاء الالتزام.
- لا يمكن قياس قيمة الالتزام بموثوقية كافية.

السيطرة Control: القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على منافع من أنشطتها.

القيمة العادلة Fair Value: القيمة التي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين أطراف مشاركة في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

الشهرة Goodwill: هي منافع اقتصادية مستقبلية تظهر من أصول معينة ولا يمكن تحديدها أو الاعتراف بها بشكل منفصل.

الأصل غير الملموس Intangible Asset: هو أصل محدد غير نقدي وليس له وجود مادي .

العقد المشترك Joint Venture: هو ترتيب تعاقدي بين طرفين أو أكثر يؤديان من خلاله نشاطا اقتصاديا يخضع لسيطرة مشتركة.

الحقوق غير المسيطرة عليها Non-controlling Interests: النسبة من الربح أو الخسارة أو صافي الأصول في المنشأة التابعة المتعلقة بحقوق الملكية التي لم يتم امتلاكها من قبل المنشأة الأم.

المنشأة المشتركة Mutual Entity: المنشأة بخلاف المنشأة المملوكة من قبل مستثمر معين، مثل شركة تأمين مشتركة أو منشأة تعاونية مشتركة، والتي تزود بتكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى بطريقة مباشرة وبالتناسب للمشتركين فيها أو حاملي بوالصها.

المنشأة الأم Parent: المنشأة التي يتبعها منشأة تابعة أو أكثر.

المحتمل Probable: ما يكون اقرب لعدم حدوثه أو وجوده.

الوحدة الإبلاغية Reporting Entity: المنشأة التي يكون هناك مستخدمون يعتمدون على قوائمها المالية ذات الاستخدام العام في الحصول على معلومات مفيدة لغايات اتخاذ القرارات من قبلهم حول تخصيص الموارد، وقد تكون الوحدة الإبلاغية منشأة منفردة أو مجموعة من المنشآت تضم منشأة أم ومنشآت تابعة لها.

المنشأة التابعة Subsidiary: هي منشأة بما في ذلك المنشأة غير المساهمة مثل الشركات الشخصية والتي يتم السيطرة عليها من قبل منشأة أخرى تعرف بالمنشأة الأم.

وحدة توليد النقد Cash Generating Unit (CGU): هي أصغر وحدة يمكنها توليد تدفقات نقدية بشكل منفرد وبحيث يمكن تمييزها عن التدفقات النقدية التي يمكن توليدها من وحدات النقد الأخرى.

رابعاً: الأساليب المستخدمة في المحاسبة عن اندماج الأعمال: يتم المحاسبة عن اندماج الأعمال فقط بموجب أسلوب الاقتناء أو الشراء، وتم التوقف عن استخدام أسلوب تجميع المصالح (المصالح المشتركة).

خامساً: كيفية تطبيق أسلوب الاقتناء: (1) **وجوب تحديد المقتني** من بين المنشآت المندمجة كنتيجة لإلغاء طريقة المصالح المشتركة،(2) **تبني القيمة العادلة** لتحديد تكلفة اندماج الأعمال، وإلغاء الأخذ بالقيمة المرحلة للأصول والمطلوبات أيضا كنتيجة مباشرة لإلغاء طريقة المصالح المشتركة.(3)**تضمين قيمة تعديلات تكلفة الاندماج** بالاستناد على أحداث مستقبلية فيها، وذلك إذا تضمنت اتفاقية الاندماج مثل هذه الشروط.(4)**تحديد مكونات تكلفة اندماج الأعمال** بالأصول الملموسة المحددة والمطلوبات المحددة والمطلوبات الطارئة كمخصصات إعادة الهيكلة، ولا تدخل الأصول الطارئة في التكلفة.(5)**اندماج الأعمال المرحلي**: ولاحقا عند زيادة نسبة الاستثمارات في حقوق الملكية على مراحل حتى تتحقق نسبة السيطرة، ويعتبر تاريخ تحقق السيطرة هو تاريخ الاقتناء، حيث يجب على المقتني إعادة قياس الاستثمارات في حقوق الملكية المقتناة مسبقا بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للأصول والمطلوبات المحددة بما في ذلك الشهرة، والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر عند حدوثها في قائمة الأرباح أو الخسائر، ولاحقا لتحقق السيطرة فإن أي زيادة أو نقصان في قيمة هذه الاستثمارات بما لا يؤدي إلى فقدان السيطرة يتم التعامل معها كعمليات مع الملاك وبذلك يتم عرضها ضمن حقوق الملكية.

سادساً: كيفية الاعتراف بالأصول والمطلوبات المتعلقة بعملية اندماج الأعمال: (1) الاعتراف بالأصول والمطلوبات المحددة: إذا توفرت شروط الاعتراف.**(2) قياس الأصول والمطلوبات المقتناة:** بالقيمة العادلة..(3) **المطلوبات المتعلقة بإعادة الهيكلة:** يتم الاعتراف بها عند وجود التزام حالي لإعادة الهيكلة. **(3) الاعتراف بالمطلوبات الطارئة:** يتم الاعتراف بها إذا أمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، ويجب إعادة قياسها بالقيمة الأعلى من بين: القيمة التي يمكن الاعتراف بها بالاستناد للمعيار IAS 37، علما بأن الاعتراف المبدئي بها عند اندماج الأعمال يكون خارج نطاق المعيار المذكور.**أو** القيمة التي تم الاعتراف بها مبدئيا ناقصا الإطفاء المتراكم بالاستناد إلى المعيار IAS 18 المتعلق بالإيراد متى كان ذلك ممكنا **(5) الاعتراف بالأصول غير الملموسة**: عند توفر شروط الاعتراف بها

سابعاً: المعاملة المحاسبية للشهرة: (1) **الشهرة الموجبة:** تتحدد بزيادة تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة، ولا يتم إطفاءها سنويا بل يتم فحصها سنويا من أجل تحديد الانخفاض في قيمتها ويعترف بالانخفاض كخسارة في قائمة الأرباح أو الخسائر.(2)**مكاسب الشراء التفاوضي:** :تتحدد بزيادة القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة عن تكلفة الشراء، ولا يتم توزيعها على الأصول بتخفيض قيمها بالفرق، بل يتم الاعتراف بها كدخل في قائمة الأرباح أو الخسائر.

ثامناً: المعاملة المحاسبية للحقوق غير المسيطر عليها NCI : يتم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها في دفاتر الشركة المقتنية بنصيبهم من الأصول والمطلوبات والمطلوبات الطارئة، ولا يتم تسجيل نصيبهم من الشهرة، ويتم عرض الحقوق غير المسيطر عليها ضمن حقوق الملكية ولكن بشكل منفصل عن حقوق الملكية للشركة الأم.

تاسعاً: متطلبات الإفصاح:(1) يجب على المقتني أن يفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة اندماج الأعمال وأثرها المالي والتي تظهر خلال الفترة الإبلاغية الحالية أو بعد تاريخ الإبلاغ المالي وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية (أي خلال فترة الأحداث اللاحقة).(2) لكل عملية اندماج الأعمال فيتطلب الإفصاح بواسطة المقتني عن مجموعة من المعلومات.(3) ويجب كذلك الإفصاح عن مجموعة من المعلومات الأخرى إذا توفرت الإمكانية لذلك.(4) كذلك يجب على المقتني أن يفصح عن المعلومات الأخرى التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأثر المالي للتعديلات التي يعترف بها خلال الفترة الإبلاغية الحالية أو بعد تاريخ الإبلاغ المالي وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية (أي خلال فترة الأحداث اللاحقة).

عقود التأمين Insurance Contracts
(المعيار IFRS 4)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IFRS 4: ويتعلق بالمعيار التفسير **IFRIC 12**، وقد جاء المعيار كإثارة لموضوع التأمين في أروقة مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، حيث أنه لم يتضمن كافة القضايا المتعلقة بالتأمين لانتظار الردود والتعليقات على المعيار، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار.**

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IFRS 4: ينطبق المعيار على: (1)عقود التأمين (بما في ذلك عقود إعادة التأمين) والتي أصدرتها المنشأة وكذلك عقود إعادة التأمين التي تمتلكها.(2) الأدوات المالية التي تصدرها المنشأة والتي تتعلق بميزة المشاركة التقديرية Discretionary participation feature. **ولا ينطبق المعيار** على :(1) الأصول والمطلوبات الأخرى التي تعود للمؤمن. (2) المحاسبة بواسطة حاملي بوالص التأمين.(3) ضمانات الإنتاج.(4) أصول ومطلوبات المستخدم بموجب خطط منافع الموظفين.(5) الحقوق والمطلوبات التعاقدية المحتملة.(7) عقود الكفالات المالية إلا إذا تم إصدارها بموجب عقود التأمين.(8) عقود التأمين المباشرة.(9) الحسابات الدائنة والمدينة المحتملة في اندماج الأعمال.

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية (بالاستناد إلى المعيار IFRS 4)

عقد التأمين Insurance contract: هو العقد الذي يقبل بموجبه طرف معين (المؤمن) مخاطر التأمين الهامة لطرف آخر (حامل البوليصة) بالموافقة على تعويض حامل البوليصة عن حدث مستقبلي محدد غير مؤكد (الحدث المؤمن عليه) عند تأثيره العكسي على حامل البوليصة.

المستفيد Cedant: هو حامل البوليصة بموجب عقد التأمين.

المكون الايداعي Deposit component: هو المكون التعاقدي الذي لا يمكن اعتباره كمشتقة بموجب المعيار IAS 39 ويكون في نطاق المعيار فقط عندما يكون كأداة مالية منفصلة.

عقد التأمين المباشر Direct insurance contract: عقد التأمين الذي لا ينطبق عليه تعريف عقد إعادة التأمين.

ميزة المشاركة التقديرية Discretionary participation feature : الحق التعاقدي بالإضافة إلى منافع مكفولة أخرى لاستلام منافع إضافية ضمن الاعتبارات التالية:

أ. تكون بنسبة هامة من المنافع الإجمالية المتعاقد عليها.

ب. تكون قيمتها وتوقيتها وفق العقد بناء على تقدير المؤمن.

ج. تعتمد على ما يلي:

- أداء مجموعة مشتركة من العقود أو نوع معين من العقود.
- عوائد استثمارات محققة و/أو غير محققة لمجموعة مشتركة من الأصول تعود ملكيتها للمؤمن.
- ربح أو خسارة المنشأة أو أي نوع من المنشآت التي تتولى إصدار العقود.

القيمة العادلة Fair value: القيمة التي يمكن بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

عقد الكفالة المالية Financial guarantee contract: العقد الذي يتطلب من المؤمن إجراء دفعات محددة لحاملها لتعويضه عن الخسارة المتحققة بسبب عدم قدرة المدين على السداد عند استحقاق الدين بالاستناد إلى الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة المديونية.

المخاطرة المالية Financial risk: المخاطرة المتعلقة بتغير مستقبلي محتمل في واحد أو أكثر من العوامل التالية: معدل الفائدة، سعر الأداة المالية، سعر البضاعة، معدلات الصرف للعملة الأجنبية، الأرقام القياسية للأسعار أو المعدلات، معدلات الائتمان، الرقم القياسي للائتمان، أو أي تغير يدل في حالة المتغير غير المالي على أنه غير متعلق بطرف في العقد.

المنافع المكفولة Guaranteed benefits: المبالغ المدفوعة أو المنافع الأخرى التي يكون لحامل البوليصة أو مستثمر معين حق غير مشروط وغير خاضع لتقدير المؤمن بموجب العقد.
العنصر المكفول Guaranteed element: الالتزام بدفع منافع مكفولة بموجب العقد والتي تتكون من ميزة المشاركة التقديرية.
أصل التأمين Insurance asset: صافي الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقد التأمين.
التزام التأمين Insurance liability: هو صافي المطلوبات التعاقدية للمؤمن بموجب عقد التأمين.
مخاطر التأمين Insurance risk: المخاطر بخلاف المخاطر المالية التي يتم تحويلها من حامل العقد أو البوليصة إلى المؤمن.
الحدث المؤمن عليه Insured event: هو حدث مستقبلي غير مؤكد يتم تغطيته بموجب عقد التأمين والذي يؤدي إلى وجود مخاطر تأمين.
المؤمن Insurer: الطرف الذي يتحمل التزام بموجب عقد التأمين لتعويض حامل البوليصة عند ظهور الحدث المؤمن عليه.
فحص كفاية الالتزام Liability adequate test: تقييم فيما إذا كانت القيمة المرحلة لالتزام التأمين بحاجة إلى زيادة(أو القيمة المرحلة لتكاليف الاقتناء المستحقة ذات العلاقة أو القيمة المرحلة لخسائر الانخفاض في قيم الأصول غير الملموسة)بالاستناد إلى مراجعة التدفقات النقدية المستقبلية.
حامل البوليصة Policy holder: الطرف الذي يعود له الحق بموجب عقد التأمين عند ظهور الحدث المؤمن عليه.
أصول إعادة التأمين Reinsurance assets: صافي الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقد التأمين.
عقد إعادة التأمين Reinsurance contract: عقد تأمين يتم إصداره من قبل مؤمن معين(جهة إعادة التأمين) لتعويض طرف آخر (المؤمن) عن خسائر بموجب عقد أو أكثر تم إصداره من قبل المؤمن.
طرف إعادة التأمين Reinsurance cedant: الطرف الذي يتحمل الالتزام بموجب عقد إعادة التأمين لتعويض المؤمن عند ظهور الحدث المؤمن عليه.
الفصل Unbundled: المحاسبة عن مكونات عقد تأمين معين كما لو أنها عقود منفصلة.
المشتقات الضمنية Embedded derivatives: أ. يمكن أن تكون هناك مشتقات يتضمنها عقد التأمين، وهنا يجب قياسها بالقيمة العادلة والاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في قائمة الأرباح أو الخسائر، وذلك بمعزل عن عقد التأمين الذي يعتبر في هذه الحالة العقد المضيف.
ب. يمكن أن يكون عقد التأمين هو ذاته مشتقة ضمنية، وفي هذه الحالة لا يوجد حاجة لفصلهما عن بعضهما البعض، وقياسها بالقيمة العادلة إذا تم تحديد قيمة ثابتة في العقد بالاستناد إلى معدل فائدة ثابتة.
فصل المكونات الايداعية Unbundling of deposit components: عندما يتكون عقد التأمين من مكونين أحدهما يتعلق بالتأمين والآخر يتعلق بالإيداع، فيتطلب فصل هذين المكونين عند تحقق شرطين هما:
أ. يمكن للمؤمن قياس المكون المتعلق بالإيداع بشكل منفصل.
ب. لا تتطلب السياسات المحاسبية الاعتراف بكل المطلوبات والحقوق التي تظهر بسبب المكون المتعلق بالإيداع.
إلا أنه يجوز فصل المكونين عند تحقق الشرط الأول وعدم تحقق الشرط الثاني.
رابعاً: تحديد السياسات المحاسبية والتغيرات فيها: أعفى المعيار بشكل مؤقت المؤمن من بعض المتطلبات التي نصت عليها معايير التقارير المالية الدولية IFRSs، ويشمل ذلك المتطلبات المتعلقة بأخذ ما ورد في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي في اختيار السياسات المحاسبية لعقود التأمين، وأجاز المعيار للمؤمن أن يغير سياساته المحاسبية لعقود التأمين إذا نتج عن ذلك فقط عرض القوائم المالية لمعلومات أكثر ملائمة وليست أقل موثوقية .

خامساً: بيان متطلبات الاعتراف والقياس : وهي مجموعة من المتطلبات تتعلق بما يلي: (1)الإعفاء المؤقت من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs،(2)فحص كفاية الالتزام، (3)الانخفاض في أصول إعادة التأمين، (4)معدلات الفائدة السوقية الجارية، (5)الحيطة والحذر، (6)هوامش الاستثمارات المستقبلية، (7)محاسبة الظل، (8)عقود التأمين المقتناة في اندماج الأعمال، (8)عوامل المشاركة التقديرية في عقود التأمين وفي أدوات التأمين.

سادساً: بيان متطلبات الإفصاح: (1) معلومات تساعد المستخدمين في فهم القيم في القوائم المالية للمؤمن والتي تظهر بسبب عقود التأمين،(2) معلومات عن طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن عقود التأمين.

الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة
Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
(المعيار IFRS 5)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار: تطرق المعيار إلى الجزء من المنشأة الذي يتم التوقف عن استخدامه وكذلك الأصول غير المتداولة التي يتم تأهيلها للبيع، كذلك قضايا العرض والإفصاح المتعلقة بالعمليات غير المستمرة، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار**.

ثانياً: التعرف على التعديلات التي تنعكس على المعيار IFRS 5: المعيار IFRS 8 الصادر عام 2006، ب. المعيار IAS 1(المعيار المعدل 2007)، المعيار IAS 27(المعيار المعدل 2008)، التحسينات السنوية لمعايير IFRSs التي تمت في سنة 2008، التفسير IFRIC 17 الصادر عام 2008، التحديثات السنوية لمعايير IFRSs التي تمت في سنة 2009،و المعيار IFRS 9 الصادر عام 2009.

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

وحدة توليد النقد Cash generating unit: أصغر مجموعة محددة من الأصول تقوم بتوليد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية المتولدة من وحدات أخرى.

جزء محدد في المنشأة Component of entity: العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح من الناحية التشغيلية لأغراض التقرير المالي في المنشأة.

تكاليف البيع Costs to sell: التكاليف الإضافية التي يمكن ربطها مباشرة بالتخلص من الأصل أو التخلص من مجموعة الأصول باستثناء التكاليف التمويلية ومصروف ضريبة الدخل.

الأصل المتداول Current asset: الأصل الذي تتوفر فيه أحد الشروط التالية:

- يتوقع تحققه أو هناك نية لبيعه أو استهلاكه في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
- يتم اقتناءه لغايات المتاجرة به.
- يتوقع تحققه خلال 12 شهرا من تاريخ الإبلاغ المالي.
- النقدية أو النقدية المعادلة إلا إذا كانت مقيدة من مبادلتها أو استخدامها في إطفاء التزام لفترة لا تقل عن 12 شهرا من تاريخ الإبلاغ المالي.

العملية غير المستمرة Discontinuing operation: جزء من المنشأة تم التخلص منه أو تصنيفه كمقتنى لغايات البيع، وكذلك:

- يمثل خط أعمال منفصل، أو منطقة عمليات جغرافية معينة.
- جزء من خطة تنسيق فردية للتخلص من معظم خط أعمال منفصل أو منطقة جغرافية معينة.
- منشأة تابعة تم اقتناءها من أجل إعادة بيعها.

المجموعة التي يتم التخلص منها Disposal group : مجموعة من الأصول سيتم التخلص منها ببيعها كمجموعة في عملية واحدة، والمطلوبات المرتبطة مباشرة بهذه الأصول التي سيتم تحويلها في العملية، وتشمل المجموعة الشهرة المقتناة في اندماج الأعمال إذا كانت المجموعة تمثل وحدة توليد نقد واحدة تم تخصيص الشهرة لها بالاستناد إلى متطلبات المعيار IAS 36 كما تمت مراجعته عام 2004.

القيمة العادلة Fair value: القيمة التي يمكن بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

التزامات الشراء Firm purchase commitment: اتفاقية يتم عقدها مع طرف غير ذي علاقة ملزمة للطرفين، وعادة ما تكون مفروضة بحكم القانون ، وكذلك:
- تحدد كافة الشروط الهامة بما في ذلك الأسعار وقت التنفيذ.
- تتضمن عوائق التوقف عن الأداء والتي تؤدي إلى حد كبير إلى أن يكون الأداء مرتفع الاحتمال.

الاحتمال المرتفع High probable: أكثر من كونه احتمالي الحدوث.
المحتمل Probable: ما يكون أقرب لعدم حدوثه أو وجوده.
القيمة القابلة للاسترداد Recoverable amount: القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع، أو قيمته في الاستخدام أيهما أعلى.
القيمة في الاستخدام Value in use: القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والتي يتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل وكذلك عند التخلص منه في نهاية عمره النافع.

رابعاً: التعريف بالأصول غير المتداولة المقتناة لأغراض البيع : يصنف الأصل كمقتنى للبيع إذا كانت قيمته المرحلة يمكن استردادها من خلال بيعه، مع توفر الشروط التالية:(1)التزام الإدارة بخطة للبيع.(2)قابلية الأصل للبيع الفوري.(3)البدء بوضع برنامج فعال لتحديد المشتري.(4)الاحتمالية العالية للبيع وذلك خلال اثني عشر شهرا من تصنيف الأصل كأصل مقتنى للبيع.(5)تسويق الأصل بفعالية من أجل بيعه بسعر بيع معقول له علاقة بقيمته العادلة.(6)دلالة التصرفات التي تتطلب إتمام خطة البيع بعدم إمكانية تغيير الخطة أو إلغاءها ، كذلك تصنف مجموعة الأصول بأنها مقتناة للبيع بما في ذلك المطلوبات ذات العلاقة إذا أريد التخلص منها بعملية واحدة.

خامساً: بيان كيفية قياس الأصول المقتناة للبيع: (1)في تاريخ التصنيف:وفقا لمعايير IFRSs.(2)بعد التصنيف: بالقيمة المرحلة أو القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أيهما أقل.(3)تكاليف البيع: بالقيمة الحالية.(4)الانخفاض وعكسه :يقاس بالاستناد إلى معايير IFRSs.(5) لا يتم اهلاك الأصل المقتنى للبيع.(6) تعرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

سادساً: بيان المعاملة المحاسبية للعمليات غير المستمرة وعرضها والإفصاح عنها: جزء من المنشأة تم التخلص منه أو تم تصنيفه كمقتنى للبيع ويمثل خط أعمال منفصل أو قطاع جغرافي أو منشأة تابعة تم اقتناءها لغايات إعادة بيعها، أما **عرضها** : (1)في قائمة الدخل الشامل: الربح أو الخسارة بعد الضريبة منفصلة في قائمة الدخل الشامل، وبذلك تقسم قائمة الدخل الشامل إلى جزأين ، الأول: العمليات المستمرة، الثاني: العمليات غير المستمرة.(2) في قائمة التدفقات النقدية:بشكل منفصل حسب النشاط.

سابعاً: عرض التفسير IFRIC 17: أوضح هذا التفسير أنه يتم قياس الأصول المقتناة للتوزيع على الملاك بالقيمة المرحلة أو القيمة العادلة ناقصا تكاليف التوزيع أيهما اقل.

التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها
Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
(المعيار IFRS 6)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IFRS 6: تطرق المعيار إلى الموارد والأصول المعدنية(الطبيعية)، وما يتعلق بها من نفقات التنقيب والبحث والتطوير، وقد جاء هذا المعيار طرحاً للمواضيع المتعلقة بالموارد المعدنية والطبيعية للتعليق عليها، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار.**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية أصول التنقيب والتقييم Exploration and evaluation assets: هي نفقات التنقيب والتقييم التي تم الاعتراف بها كأصول بالاستناد إلى سياسات المنشأة المحاسبية.

مصروفات التنقيب والتقييم Exploration and evaluation expenditures: النفقات التي يتم تحملها من قبل المنشأة والمرتبطة بالتنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها قبل إثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج المعادن.

التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها Exploration for and evaluation of Mineral Resources: البحث عن موارد معدنية مثل المعادن، البترول والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير القابلة للتجديد، بعد حصول المنشأة على حقوق قانونية لاكتشافها والتنقيب عنها في منطقة معينة، وذلك في ذات الوقت الذي يمكن فيه إثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخدام الموارد المعدنية.

الموارد المعدنية Mineral resources: وهي الزيت الخام(البترول)، الغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المماثلة

ثالثاً: بيان كيفية الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم: يجيز المعيار للمنشأة تطوير السياسة المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بمصروفات التنقيب والتقييم كأصول.

رابعاً: بيان كيفية تحديد الانخفاض في أصول التنقيب والتقييم : يتطلب المعيار من المنشآت التي اعترفت بأصول التنقيب والتقييم، لإجراء اختبار الانخفاض في قيم هذه الأصول عندما تدل الحقائق والظروف على أن القيم المرحلة للأصول قد تزيد عن قيمها القابلة للاسترداد، ويحدد المعيار مؤشرات للانخفاض تختلف عن تلك الواردة في المعيار IAS 36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، ولكنه يقيس خسائر الانخفاض ويعرضها ويفصح عنها بالاستناد إلى المعيار IAS 36 عند تحديدها.

خامساً: تحديد كيفية قياس أصول التنقيب والتقييم: (1) القياس عند الاعتراف: يتم قياس أصول التنقيب والتقييم بالتكلفة.(2)عناصر تكلفة أصول التنقيب والتقييم: (أ)يجب على المنشأة تحديد سياسة توضح أي من النفقات يمكن الاعتراف بها كأصول التنقيب وتقييم مثل اقتناء حق التنقيب، الدراسات الطبقرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية، التنقيب، والمعاينة.(ب) يجب عدم الاعتراف بالنفقات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية كأصول تنقيب وتقييم.(ج) يتم الاعتراف بمطلوبات الإزالة والترميم التي يتم تحملها خلال فترة معينة نتيجة القيام بعمليات التنقيب والتقييم للموارد المعدنية.(3)القياس اللاحق للاعتراف المبدئي : يجب على المنشأة تطبيق أحد الأسلوبين التاليين (أ) نموذج التكلفة.(ب) نموذج إعادة التقييم.

سادساً: تحديد قواعد التغيرات في السياسات المحاسبية: يمكن للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية المتعلقة بنفقات التنقيب والتقييم في ضوء مجموعة من الاعتبارات.

سابعاً: تحديد كيفية عرض أصول التنقيب والتقييم: يجب على المنشأة تصنيف أصول التنقيب والتقييم كأصول ملموسة أو أصول غير ملموسة بالاستناد إلى طبيعة الأصول المقتناة، ويجب على المنشآت تطبيق هذا التصنيف باتساق وثبات.

ثامنا: تحديد متطلبات الإفصاح : الإفصاح عن معلومات تحدد وتفسر القيم التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية والتي ظهرت من التنقيب عن أو تقييم الموارد المعدنية ويشمل السياسات المحاسبية لاكتشاف وتقييم النفقات بما في ذلك الاعتراف بالتنقيب عن وتقييم الأصول، وقيم الأصول والمطلوبات والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية من التنقيب عن وتقييم الموارد المعدنية .

الأدوات المالية: الإفصاحات
Financial Instruments: Disclosures
(المعيار IFRS 7 والمعيار IPSAS 30)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IFRS 7: لقد تم إصدار المعيار IFRS 7 لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالأدوات المالية والمخاطر الناتجة عن التعامل بها، ويتطرق المعيار إلى أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة من خلال قائمة المركز المالي وأداءها المالي من خلال قائمة الدخل الشامل، السياسات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية، التحوط للمخاطر المتعلقة بالأدوات المالية وكيفية إدارتها وتطبيق محاسبة التحوط، علاوة على الإفصاحات الكمّية والنوعية عن هذه المخاطر، قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة، **ويقابله المعيار IPSAS 30**

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IFRS 7: يدخل في نطاق المعيار جميع أنواع الأدوات المالية، وعقود شراء أو بيع البنود غير المالية والتي يمكن سدادها نقدا أو باستخدام أي أداة مالية أخرى، وليست لأغراض استلام أو تحويل بند غير مالي بالاستناد إلى متطلبات المنشأة المتوقعة للشراء أو البيع أو الاستخدام، والمشتقات في الحقوق في الشركات التابعة والشركات الزميلة أو العقود المشتركة، والأدوات المالية التي تأخذ شكل عقد التأمين(أو إعادة التأمين). **ولا يدخل في نطاق المعيار** الاستثمارات في الشركات التابعة، والاستثمارات في الشركات الزميلة، والحقوق في العقود المشتركة، وحقوق الموظفين ومطلوباتهم بموجب خطط منافع الموظفين، وعمليات الدفعات المرتكزة على الأسهم، والحقوق والمطلوبات التي تظهر بموجب عقود التأمين ، وعقود الاعتبارات الطارئة في اندماج الأعمال ، والعقود التي تتطلب إجراء دفعة نقدية على أساس متغيرات الطقس أو المتغيرات الجيولوجية أو أي متغيرات مادية أخرى (مشتقات الطقس).

ثالثاً: تحديد المصطلحات الرئيسية

مخاطر الائتمان Credit risk: هي المخاطر التي تتعلق بعدم القدرة على الوفاء بقيمة الأداة المالية التي تمثل الالتزام المالي في تاريخ استحقاقها.

مخاطر السيولة Liquidity risk: وهي المخاطر المتعلقة بعدم القدرة على تدبير الأموال النقدية اللازمة للوفاء بالمطلوبات، ويطلق عليها بمخاطر التمويل.

مخاطر التدفقات النقدية Cash flow risk: وهي المخاطر المتعلقة بالتغيرات في التدفقات النقدية المرتبطة بالأداة المالية نتيجة لعوامل مختلفة.

مخاطر السوق Market risk: هي المخاطر التي تكون فيها القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للأداة المالية ستتغير بسبب التغيرات في الأسعار السوقية.

مخاطر أسعار الفائدة Interest rate risk : وهي المخاطر التي تتعلق بالتغير في أسعار ومعدلات الفائدة انخفاضا وارتفاعا والتي بدورها تؤثر على قيمة الأداة المالية السوقية.

مخاطر العملة Currency risks: وهي المخاطر التي تتعلق بتغير أسعار ومعدلات صرف العملات انخفاضاً وارتفاعا.

مخاطر سوقية أخرى Other market risks: وهي المخاطر التي تتعلق بأي تغيرات في الأسعار والعوامل السوقية الأخرى التي تؤثر على قيمة الأداة المالية السوقية، مثل القيمة السوقية للمواد المشمولة بالعقود الآجلة والعقود المستقبلية وغيرها .

القروض الدائنة Loans payable: هي المطلوبات المالية بخلاف الحسابات الدائنة التجارية قصيرة الأجل بشروط ائتمان عادية.

الاستحقاق السابق Past due: الدين الذي لم يتم سداده في تاريخ استحقاقه لعدم قدرة المدين على ذلك .

رابعاً: تحديد المعلومات المتعلقة بأهمية الأدوات المالية: (أ) قائمة المركز المالي: إفصاحات متعلقة بما يلي: القيم المرحلة، البنود التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، إعادة

التصنيف، التوقف عن الاعتراف، الضمانات، حساب مخصص خسائر الائتمان، الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية، المخالفات وحالات التعثر عن السداد.**(ب)قائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية:** بنود الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفئات المختلفة للأصول والمطلوبات المالية.(ج)**إفصاحات أخرى**: السياسات المحاسبية ومعلومات عن محاسبة التحوط.

خامساً: تحديد متطلبات الإفصاح المتعلق بمخاطر الأدوات المالية: مداها وطبيعتها:(أ)إفصاحات نوعية تتعلق بالتعرض للمخاطر وأهداف وسياسات الإدارة.(ب)إفصاحات كمية تتضمن ملخصا لبيانات كمية مختصرة وإفصاحات عن المخاطر المختلفة وتركزها.

سادساً: مناقشة أنواع المخاطر والتحوط لها: أنواع المخاطر وتشمل:(أ) مخاطر الائتمان. (ب)مخاطر السيولة. (ج)مخاطر التدفقات النقدية.(د)مخاطر السوق كمخاطر الفائدة ومخاطر العملة والمخاطر السوقية الأخرى.(ب) **التحوط:** باستخدام سياسات التحوط والحماية من المخاطر.

سابعاً: مقارنة بين المعيار IFRS 7 والمعيار IPSAS 30

1. لم يتضمن المعيار IFRS 7 متطلبات خاصة بالقروض المخفضة، بينما تضمن المعيار IPSAS 30 هذه المتطلبات.
2. استخدام بعض المصطلحات المختلفة بين المعيارين، فعلى سبيل المثال تضمن المعيار IFRS 7 مصطلحي الدخل وقائمة الدخل الشامل وحقوق الملكية، بينما كانت المصطلحات المقابلة لهذه المصطلحات في المعيار IPSAS 30 الإيراد وقائمة الأداء المالي وصافي الأصول/حقوق الملكية على التوالي.

القطاعات التشغيلية Operating Segments
(المعيار IFRS 8 والمعيار IPSAS 18)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IFRS 8 وتحديد نطاقه: ويتطرق المعيار إلى: (1) التعريف بالقطاعات الرئيسية والثانوية في المنشأة وأسس تحديدها.(2) تحديد مبادئ الإبلاغ عن المعلومات المالية على مستوى الخطوط الرئيسية للأعمال أو الإنتاج أو المناطق الجغرافية.(3) التعريف بالمشاكل المرتبطة بتحديد القطاعات.(4) تحديد السياسات المحاسبية ذات العلاقة ومتطلبات الإفصاح عن القطاعات، **ويقابله المعيار IPSAS 18**.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية (بالاستناد إلى المعيار IFRS 8)

القطاع التشغيلي Operating Segment: جزء من المنشأة يتعلق به تنفيذ بعض أعمال المنشأة والتي قد يتم أو لا يتم توليد إيرادات منه أو تحمل نفقات بسببه، ويتم مراجعة نتائجه بانتظام بواسطة المسؤول عن اتخاذ القرارات التشغيلية، وذلك لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد للقطاعات وتقييم الأداء ، ويكون له أيضا معلومات مالية منفصلة متاحة.

القطاع الإبلاغي Reportable Segment: هو القطاع المحدد استناداً إلى نصوص المعيار IFRS 8 وينطبق عليه المعايير الكمية لاعتباره كذلك كأن تكون نسبة إيراداته 10% من إيرادات المنشأة.

المسؤول عن اتخاذ القرارات التشغيلية .Chief operating decision maker (CODM): موظف يعنى بتخصيص موارد المنشأة وتقييم أداءها.

قطاع الأعمال Business segment: هو فرع من المنشأة:

(أ) يقوم بالتزويد بمنتج أو خدمة معينة أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات.

(ب) يخضع لمخاطر وله عوائد مختلفة عما هو موجود لدى قطاعات أخرى.

القطاع الجغرافيGeographical segment : هو فرع من المنشأة:

(أ) يزود بمنتجات وخدمات في بيئة اقتصادية خاصة.

(ب) يخضع لمخاطر وله عوائد مختلفة عن فروع أخرى للمنشأة تعمل في بيئات اقتصادية أخرى .

القطاع الإبلاغي Reportable segment : قطاع الأعمال أو القطاع الجغرافي والذي يتطلب المعيار IFRS 8 ضرورة أن يقوم بالإفصاح عن معلومات قطاعية.

الإيراد القطاعي Segment revenue : الإيراد بما في ذلك الإيراد المتداخل بين القطاعات والذي يرتبط مباشرة بقطاع معين أو يمكن تخصيصه بمعقولية لقطاع معين، ويشمل: الفائدة والدخل من التوزيعات ومكاسب الأوراق المالية عندما يكون القطاع ماليا(مثل البنوك، شركات التأمين،الخ)

المصروفات القطاعيةSegment expenses : المصروفات بما في ذلك المصروفات المتعلقة بالعمليات المتداخلة بين القطاعات التي:

(أ) تنتج عن عمليات تشغيلية.

(ب) مرتبطة مباشرة أو يمكن تخصيصها بمعقولية لقطاع معين. وتشمل: مصروف الفائدة وخسائر الأوراق المالية عندما يكون القطاع ماليا (البنوك، شركات تأمين، الخ).

ولا تشمل المصروفات القطاعية ما يلي:

1. البنود غير العادية.
2. الخسائر الناتجة عن استثمارات تمت المحاسبة عنها وفق أسلوب الملكية.
3. ضرائب الدخل.
4. مصروفات المكتب الرئيسي والمصروفات الإدارية العامة في المنشأة.

نتيجة أعمال القطاع Segment result : الإيراد القطاعي مطروحا منه المصروفات القطاعية قبل طرح الحقوق غير المسيطر عليها.

أصول ومطلوبات القطاع Segment assets and segment liabilities: الأصول والمطلوبات التشغيلية والتي ترتبط مباشرة بالقطاع أو التي يمكن تخصيصها بمعقولية له.

ثالثاً: تحديد القطاعات التشغيلية والقطاعات الإبلاغية: القطاع التشغيلي هو الجزء من المنشأة الذي: (1) يتعلق به تنفيذ بعض أعمال المنشأة والتي قد يتم أو لا يتم توليد إيرادات منه أو تحمل نفقات بسببه.(2) يتم مراجعة نتائجه بانتظام بواسطة المسؤول عن اتخاذ القرارات التشغيلية، وذلك لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد للقطاعات وتقييم الأداء.(3) يكون له معلومات مالية منفصلة متاحة

رابعاً: تحديد متطلبات الإفصاح : معلومات عن كيفية تحديد القطاعات التشغيلية وأنواع المنتجات والخدمات الذي يحصل متها القطاع على إيراداته، ومعلومات عن ربح أو خسارة القطاع لإبلاغي ، وتسويات لإيرادات القطاع الإجمالية، وأرباح القطاع الإبلاغي أو خسارته، وأصول القطاع ومطلوباته وأي بنود هامة أخرى للتوافق مع القوائم المالية للمنشأة، وإفصاحات أخرى.

خامساً: تحديد كيفية الإبلاغ المرحلي في ضوء الإبلاغ القطاعي: (1) نتيجة أعمال القطاع من ربح أو خسارة.(2) الأصول التي حدث تغير هام في مقدارها مقارنة بالقوائم المالية الأخيرة.(3)وصف للفروقات منذ القوائم المالية الأخيرة فيما يتعلق بأساس تحديد القطاعات، أو أساس تحديد ربح أو خسارة القطاع.(4)تسوية بين ربح أو خسارة القطاعات الإبلاغية وربح أو خسارة المنشأة ككل قبل الضريبة والعمليات غير المستمرة

سادساً: مقارنة بين المعيار IFRS 8 والمعيار IPSAS 18

1. ان المعيار IPSAS 18 قد استمد من المعيار IAS 14 ، وهذا المعيار قد تم استبداله بالمعيار IFRS 8 ، كذلك تمت أيضا تعديل تسميته من الإفصاح القطاعي إلى القطاعات التشغيلية.
2. تضمن المعيار IFRS 8 تصنيف القطاعات إلى أعمال وجغرافية، في حين ركز المعيار IPSAS 18 على تصنيف القطاعات لغايات تلائم تقييم الأداء السابق واتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد، لذلك صنفها إلى قطاعات أعمال وقطاعات خدمات.
3. تضمن المعيار IPSAS 18 إضافة إلزامية للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
4. تضمن المعيار IFRS 8 وجوب الإفصاح عن نتيجة القطاع والمصروفات غير النقدية كالاهلاك والإطفاء، بينما لم يتطلب المعيار IPSAS 18 الإفصاح عن نتيجة القطاع، وجعل الإفصاح عن الاهلاك والإطفاء والمصروفات والإيرادات غير النقدية الأخرى اختياريا.
5. لم يتطلب المعيار IPSAS 18 الإفصاح عن معلومات عن القطاعات الثانوية ولكنه شجع على ذلك خلافا لما تطلبه المعيار IFRS 8.
6. لم يحدد المعيار IPSAS 18 معلومات كمية تقديرية لتحديد القطاع الإبلاغي خلافا لما تطلبه المعيار IFRS 8.
7. كذلك تضمن المعيار استخدام مصطلحات مختلفة كما تمت الإشارة إليه سابقاً.

.

الأدوات المالية
Financial Instruments
(المعيار IFRS 9 والمعيار IPSAS 29)

إن المعيار IFRS 9 سيحل محل المعيار الأكثر جدلية وهو المعيار IAS 39 والمتعلق بالأدوات المالية : القياس والاعتراف، والذي تم بموجبه إقرار مفهوم القياس المتعلق بالقيمة العادلة ، وهو من أكبر المعايير وأكثرها تعديلاً حيث منذ سنة 1998(تاريخ صدور المعيار) حتى سنة 2009(تاريخ إصدار المعيار IFRS 9 وهو المعيار الذي سيحل محله) قد تم تعديله 14 مرة (الجعارات، 2012) ، وكأن الأمر انعكس على المعيار البديل IFRS 9 الأكثر تأجيلاً لبدء سريانه، حيث كان يفترض أن يبدأ سريانه اعتبارا من 2013/1/1، ولكنه حينذاك كان قد اكتملت المرحلة الأولى منه، ثم تم تأجيله ليبدأ سريانه اعتبارا من 2015/1/1، نظرا للتقارب الأمريكي الدولي، وكان آخر تأجيل له ليبدأ سريانه اعتبارا من 2018/1/1، لذلك رأى المؤلف إدراج المعيار الأصيل - أي IAS 39 -، وليس البديل – أي IFRS 9 – في هذا الكتيب.

ويقابل المعيارين IAS 39 وIFRS 9 المعيار IPSAS 29، لذلك سيتم التطرق إلى المعيارين لاحقا حسب ترتيب المعايير

القوائم المالية الموحدة
Consolidated Financial Statements
(المعيار IFRS 10 والمعيار IPSAS 6)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IFRS 10 وتحديد نطاقه: يتعلق المعيار بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة من قبل الشركة الأم، ويحدد مبادئ السيطرة ، وبيان كيفية تطبيق مفهوم السيطرة ويقابله المعيار IPSAS 6 الذي يقابل المعيار IAS 27 في ذات الوقت، كون المعيار الأخير- IAS 27 - كان يتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمستقلة، ولكن تم فصله إلى معيارين وهما IFRS 10 والمتعلق بالقوائم المالية الموحدة، في حين تم تخصيص المعيار الأصيل –IAS 27 للقوائم المالية المستقلة، **ويقابله المعيار IPSAS 6** .

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

القوائم المالية الموحدةConsolidated financial statements : القوائم المالية للمجموعة – الشركة الأم الشركات التابعة – والتي يتم فيها عرض الأصول، المطلوبات، حقوق الملكية، الدخل، المصروفات، والتدفقات النقدية للشركة الأم والشركات التابعة لها كوحدة اقتصادية واحدة.

السيطرة على الشركة المستثمر فيها Control of an investee: يسيطر المستثمر(الشركة الأم) على الشركة المستثمر فيها عندما يتعرض المستثمر للتقلبات في العوائد أو يملك حق ذلك، والناتجة عن التدخل في الشركة المستثمر فيها، وله القدرة على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الشركة المستثمر فيها.

الشركة الأم Parent: الشركة التي تسيطر على شركة أخرى أو أكثر.

السلطة Power: الحقوق الحالية التي تمنح القدرة لتوجيه الأنشطة الملائمة.

حقوق الحماية Protective rights : الحقوق المصممة لحماية مصالح الطرف الذي يقتني هذه الحقوق بدون منح الطرف السلطة على المنشأة التي تتعلق فيها هذه الحقوق.

الأنشطة الملائمة Relevant activities: أنشطة الشركة المستثمر فيها التي لها تأثير هام على عوائد الشركة المستثمر فيها.

ثالثاً: توضيح مفهوم السيطرة: تتحقق السيطرة بامتلاك الشركة الأم ما يزيد عن 50% من حقوق ملكية الشركة التابعة، وتوفر شروط أخرى هي: السلطة على الشركة المستثمر فيها ، التعرض للتقلبات في العوائد أو امتلاك حقوقها والناتجة عن التدخل في الشركة المستثمر فيها، القدرة على استخدام سلطتها على الشركة المستثمر فيها للتأثير على عوائدها.

رابعاً: تحديد المتطلبات المحاسبية: وتتعلق بما يلي: إعداد القوائم المالية الموحدة ومسؤولية ذلك، وبيان إجراءات التوحيد، المحاسبة عن الحقوق غير المسيطر عليها، وأثر التغيرات في حقوق الملكية.

خامساً: تحديد متطلبات الإفصاح: لا توجد متطلبات إفصاح تتعلق بالمعيار وتطبق متطلبات الإفصاح التي وردت في المعيار IFRS 12 .

سادسا: مقارنة المعيار IFRS 10 والمعيار IPSAS 6

1. يتعلق المعيار IFRS 10 بالقوائم المالية الموحدة، بينما يتعلق المعيار IPSAS 6 بالقوائم المالية الموحدة والمستقلة.
2. تم عكس التعديلات على المعيار IAS 27 عند صدور المعيار IFRS 5 المتعلق بالأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة، بينما لم يتم عكس هذه التعديلات في المعيار IPSAS 6.
3. تضمن المعيار IPSAS 6 تعليقاً إضافيا للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
4. كذلك تضمن المعيار IPSAS 6 دليلا إضافيا عن مدى توفر السيطرة في منشآت القطاع العام، والذي تحكم عملية إعداد القوائم المالية الموحدة

5. تضمن المعيار IFRS 10 مفاهيم مختلفة عما تم استخدامه في المعيار IPSAS 6، ومن أمثلتها: الأم، التابعة، المجموعة بموجب المعيار IFRS 10، بالمنشأة المسيطرة، المنشأة المسيطر عليها، الوحدة الاقتصادية بموجب المعيار IPSAS 6 على التوالي.
6. أجاز المعيار IPSAS 6 استخدام أسلوب الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة في القوائم المالية المستقلة للشركة الأم، في حين لم يتم استخدام هذا الأسلوب في المعيار IFRS 10.

الترتيبات المشتركة Joint Arrangements (المعيار IFRS 11)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IFRS 11 وتحديد نطاقه: ويدور المعيار IFRS 11 حول وجوب تحديد الترتيب المشترك التي تكون المنشأة طرفاً فيه ، وذلك بتقييم الحقوق والمطلوبات ذات العلاقة بالترتيب، والمحاسبة عن هذه الحقوق والمطلوبات وفقاً لطبيعة الترتيب، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار.**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الترتيب المشترك Joint arrangement : ترتيب يكون لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.

السيطرة المشتركة Joint control :الاتفاق التعاقدي على المشاركة في السيطرة على ترتيب معين، والتي تتوافر فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة الملائمة موافقة بالاجماع للأطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة .

العملية المشتركة Joint operation : ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في الأصول أو تتحمل الالتزامات في المطلوبات المتعلقة بالترتيب.

العقد المشترك Joint venture : ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في صافي الأصول العائدة للترتيب.

المتعاقد المشترك Joint venturer : طرف في الترتيب المشترك له سيطرة مشتركة على العقد المشترك.

الطرف في الترتيب المشترك Party to a joint arrangement : المنشأة التي تشترك في ترتيب مشترك بغض النظر عن وجود سيطرة مشتركة له على الترتيب.

التركيب المنفصل Separate vehicle: هيكل مالي محدد ومنفصل يتضمن منشآت قانونية منفصلة، أو منشآت تم الاعتراف بها قانونيا بغض النظر عن وجود شخصية قانونية للمنشآت.

ثالثاً: التعريف بالترتيبات المشتركة : (1) الاعتبارات التي تتعلق بالترتيبات المشتركة والتي تفيد بأن الأساس في الترتيب هو السيطرة المشتركة لأطراف مشتركة على الترتيب المشترك،، إضافة إلى مجموعة من الخصائص يتميز بها الترتيب المشترك منها الاتفاق التعاقدي والسيطرة المشتركة.
(2) السيطرة المشتركة وليست السيطرة الفردية لطرف على الترتيب

رابعاً: التعرف على كيفية تصنيف الترتيبات المشتركة : (1) العملية المشتركة : ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في الأصول أو الالتزامات في المطلوبات المتعلقة بالترتيب، ويطلق على هذه الأطراف المشتركة في العملية المشغلين المشتركين joint operators. (2) العقد المشترك : ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في صافي الأصول العائدة للترتيب، ويطلق على هذه الأطراف المشتركة في العقد المتعاقدين المشتركين joint venturers.

خامساً: تحديد كيفية المحاسبة في القوائم المالية للأطراف ذات العلاقة بالترتيبات المشتركة :
(1)العمليات المشتركة حيث يتم الاعتراف بالأصول والمطلوبات والإيرادات والمصروفات.
(2)العقود المشتركة: ويتم المحاسبة عنها باستخدام أسلوب الملكية.

سادساً: بيان كيفية المحاسبة عن الترتيبات المشتركة في القوائم المالية المنفصلة : إذا كانت المنشأة مشغل مشترك أو متعاقد مشترك ، فتقوم بالمحاسبة عن حقوقها على النحو التالي: كعملية مشتركة وفقا ما ورد أعلاه، أو كعقد مشترك وفق ما ورد في المعيار IAS 27 المتعلق بالقوائم المالية المنفصلة.

سابعاً: تحديد متطلبات الإفصاح : تطبق متطلبات الإفصاح التي يتضمنها المعيار IFRS 12 والمتعلق بالإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى.

الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى
Disclosure of interests in other Entities

المعيار IFRS 12

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IFRS 12 وتحديد نطاقه

يدور المعيار حول المعلومات التي يتطلب الإفصاح عنها والتي تمكن المستخدمين من تقييم طبيعة الحقوق في المنشآت الأخرى والمخاطر المتعلقة بها، وكذلك آثار هذه الحقوق على مركزها المالي وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار.**

ويتطلب المعيار IFRS 12 تطبيقه من قبل المنشأة التي لها حقوق في الشركات التابعة والترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو العقود المشتركة)، الشركات الزميلة، المنشآت المهيكلة غير الموحدة.

ولا ينطبق المعيار على خطط منافع الموظفين ، القوائم المالية المنفصلة موضوع المعيار IAS 27 إلا فيما يتعلق بالمنشآت المهيكلة غير الموحدة، الحقوق المتعلقة بالعقود المشتركة المقتناة من قبل منشأة لا تشارك في سيطرة مشتركة، وغالبية الحقوق في منشأة أخرى يتم المحاسبة عنها بموجب المعيار IFRS 9.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الحقوق في منشآت أخرى Interest in another entity : التدخل التعاقدي وغير التعاقدي والذي يعرض المنشأة لتقلبات في العوائد الناتجة عن أداء منشأة أخرى، ويمكن التدليل على الحقوق في المنشآت الأخرى باقتناء أدوات حقوق ملكية أو دين أو أي أشكال أخرى من التدخل مثل مخصص التمويل، دعم السيولة، تعزيز الائتمان والكفالات، ولكنه غير محدد بذلك ، وتتضمن الوسائل التي تؤدي إلى وجود سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام للمنشأة على منشأة أخرى، ولا يشترط للمنشأة أن يكون لديها حقوق في منشأة أخرى فقط بسبب العلاقة النموذجية بين العميل والمورد .

المنشأة المهيكلة Structured entity : المنشأة التي تم تصميمها على أساس أن حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة ليسا العاملان المسيطران في تقرير من يسيطر على المنشأة، مثال ذلك عندما تتعلق حقوق التصويت بالمهمات الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة الملائمة بوسائل الترتيبات التعاقدية.

ثالثاً: تحديد متطلبات الإفصاح

1. الاعتبارات العامة المتعلقة بالإفصاحات:
   أ. إن الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار تعتبر إفصاحات عالية المستوى.
   ب. تؤكد الإفصاحات على الأهداف الموسعة، وفئات الإفصاح وطبيعته، وليس على الإفصاحات التفصيلية.
   ج. يتضمن المعيار أمثلة مختلفة وتفصيلات إضافية والتي تصب في الهدف من الإفصاح.
   د. تتضمن دليل عن الإفصاحات الأخرى المطلوبة.
   ه. لا يتصور أن تكون الإفصاحات شاملة
2. الاجتهادات والافتراضات الهامة: يجب على المنشأة أن تفصح عن الاجتهادات والافتراضات الهامة التي تتعلق بتحديد ما يلي:
   أ. سيطرتها على منشأة أخرى (في حالة كونها شركة أم).
   ب. سيطرتها المشتركة على ترتيب معين (في حالة كونها مسيطرة على عقد مشترك أو ترتيب مشترك).
   ج. تأثيرها الهام على منشأة أخرى (في حالة كونها شركة مستثمرة في شركة زميلة).

د. نوعية الترتيب المشترك عندما يكون الترتيب ضمن تركيبة منفصلة.

3. الحقوق في الشركة التابعة : يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكّن مستخدمي قوائمها المالية الموحدة من:
   أ. فهم مكونات المجموعة.
   ب. فهم الحقوق التي تحتفظ بها الحقوق غير المسيطر عليها من الأنشطة والتدفقات النقدية.
   ج. تقييم طبيعة ومدى القيود الهامة على قدرتها على استخدام أصولها والوصول إليها، وكذلك إطفاء مطلوباتها المتعلقة بالمجموعة.
   د. تقييم طبيعة المخاطر والتغيرات فيها المرتبطة بالمنشآت التي تم توحيدها.
   ه. تقييم النتائج المرتبة على التغيرات في حقوق الملكية في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.
   و. تقييم النتائج المترتبة على التغيرات في حقوق الملكية في الشركة التابعة التي تؤدي إلى فقدان السيطرة خلال الفترة الإبلاغية.

4. الحقوق في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة: يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية الموحدة من تحديد :
   أ. طبيعة ومدى التأثير المالي على الحقوق في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الآثار على العلاقة التعاقدية مع المستثمرين عند وجود سيطرة مشتركة، أو تأثير هام على ترتيبات مشتركة أو شركات زميلة.
   ب. طبيعة المخاطر والتغيرات فيها المرتبطة بالعقود المشتركة والشركات الزميلة.

1. الحقوق في المنشآت المهيكلة غير الموحدة : يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية الموحدة من:
   أ. فهم طبيعة ومدى الحقوق في المنشآت المهيكلة غير الموحدة.
   ب. تقييم طبيعة المخاطر والتغيرات فيها المرتبطة بالحقوق في المنشآت المهيكلة غير الموحدة.

القياس بالقيمة العادلة
Fair Value Measurement
(المعيار IFRS 13)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار وتحديد نطاقه: يهدف المعيار إلى: **تعريف** القيمة العادلة، ووضع معيار يتضمن إطارا منفصلاً عن كيفية قياس القيمة العادلة، **ووضع متطلبات للإفصاح** عن القياس بالقيمة العادلة، وتبني هيكل جديد للقيمة العادلة ،وافتراض تحويل الالتزام إلى طرف آخر بدلا من تسويته أو إطفاءه ، **واستبعاد** المتطلب المتعلق باستخدام سعر المزاودة للأصول والمطلوبات المالية التي يتم تداولها بسوق نشط، **وأضاف** إفصاحات جديدة متعلقة بالقيمة العادلة، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار.**

ثانيا: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

القيمة العادلة Fair value : الثمن الذي يمكن استلامه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس.

السوق النشط Active market: السوق التي تحدث فيها العمليات المتعلقة بالأصول أو المطلوبات بتكرار وحجم كافٍ للتزويد بمعلومات لغايات التسعير على أساس مستمر.

سعر الخروج Exit price :السعر الذي يمكن استلامه نتيجة بيع الأصل أو تحويل الالتزام .

الاستخدام الأفضل والأعلى Highest and best use : استخدام الأصل غير المالي من قبل المشاركين في السوق بما يؤدي إلى تضخيم قيمة الأصل، أو مجموعة الأصول والمطلوبات (مثل المنشأة)التي يستخدم فيها الأصل.

السوق ذو الميزة الأفضل Most advantageous market : السوق الذي يضخم القيمة التي يمكن استلامها نتيجة بيع الأصل، أو يخفض من القيمة التي يمكن دفعها نتيجة تحويل الالتزام، بعد الأخذ بعين الاعتبار تكاليف العمليات والنقل.

السوق الرئيسي Principal market : السوق الذي يتميز بأكبر حجم ومستوى نشاط للأصل أو الالتزام.

تكاليف العملية Transaction costs : تكاليف بيع الأصل أو تحويل الالتزام في السوق الرئيسي أو السوق الأكثر ميزة للأصل أو الالتزام والتي ترتبط مباشرة بالتخلص من الأصل أو تحويل الالتزام ويتوفر فيها الشرطان التاليان: تنتج مباشرة عن العملية وضرورية لإتمامها، ولا يتم تحملها عند اتخاذ المنشأة لقرار عدم التخلص من الأصل أو تحويل الالتزام.

ثالثاً: التعرف على هيكل القيمة العادلة : ويتكون من ثلاثة مستويات وهي: **مدخلات المستوى الأول:** وتعبر مدخلات هذا المستوى عن الأسعار المتداولة في الأسواق النشطة للأصول والمطلوبات المماثلة التي يمكن الحصول عليها من قبل المنشأة في تاريخ القياس، **مدخلات المستوى الثاني:** وتعبر مدخلات هذا المستوى عن مدخلات أخرى غير الأسعار المتداولة التي تدخل في إطار المستوى الأول، والتي تكون ملاحظة للأصول والمطلوبات سواء كانت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، **مدخلات المستوى الثالث:** وتعبّر عن مدخلات غير ملاحظة عن الأصل أو الالتزام محل القياس بالقيمة العادلة.

رابعاً: بيان كيفية قياس القيمة العادلة: تتعلق بالهدف من القياس بالقيمة العادلة ومتطلبات هذا القياس، و **دليل القياس**، وتضمن خصائص الأصل أو الالتزام محل القياس بالقيمة العادلة، وافتراض وجود عملية منتظمة بين المشاركين في السوق، وعكس مخاطر عدم الأداء، و**تقنيات تقييم القيمة العادلة** والتي تتضمن ثلاث تقنيات هي : مدخل السوق ومدخل التكلفة ومدخل الدخل.

خامساً: تحديد متطلبات الإفصاح وتضمنت : تحديد **الهدف من الإفصاح** ويتمثل في تمكين المستخدمين من تقدير ما يتعلق بالأصول والمطلوبات محل التقدير واستخدام المدخلات غير الملاحظة والمتعلقة بالمستوى الثالث، **وتحديد الإعفاءات من الإفصاح** والتي تتعلق بمنافع الموظفين وخطط منافع التقاعد والقيم المرادفة للقيمة العادلة، كذلك تم **تحديد فئات الإفصاح** حسب القياس المتكرر والقياس غير المتكرر للقيمة العادلة، وتحديد **الإفصاحات المحددة المطلوبة** والمتعلقة بالحد الأدنى من الإفصاحات لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي.

عرض القوائم المالية
Presentation of Financial Statements
(المعيار IAS 1 والمعيار IPSAS 1)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 1: يتعلق بالمعيار **IAS 1** التفسيران **SIC 27**، **SIC 29** وقد ألغى المعيار **IAS 1** التفسير **SIC 18** ، ويتعلق **المعيار IAS 1** بإعداد القوائم المالية وأهدافها وميزاتها وبنودها وطرق عرضها، **ويقابله المعيار IPSAS 1**.

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IAS 1: تطرق إلى إعداد القوائم المالية باستثناء قائمة التدفقات النقدية، أي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية والملاحظات عن القوائم المالية.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

القوائم المالية ذات الاستخدام العام General Purpose Financial Statements: هي القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها وعرضها سنويا لمقابلة الاحتياجات العامة للمعلومات من قبل شريحة كبيرة من المستخدمين الخارجيين وذلك لغايات اتخاذ القرارات من قبلهم بالاستناد إلى هذه المعلومات.

معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards (IFRSs): هي المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتتضمن ما يلي:

أ. معايير التقارير المالية الدولية International Financial Accounting Standards (IFRSs) .

ب. معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IASs) التي صدرت من لجنة معايير المحاسبة المالية IASB

ج. التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC).

د. التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية Standing Interpretation Committee (SIC).

الأهمية النسبية Materiality وتعني اعتبار إلغاء أو عدم ذكر بعض البنود مهماً إذا كان تؤثر منفردة أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين والمستندة إلى القوائم المالية ، وتحدد الأهمية النسبية للبند استناداً إلى حجمه أو طبيعته أو الاثنين معا أو نتيجة لبعض الظروف المحيطة.

الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي The Conceptual Framework for Financial Reporting: هو الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها وعناصر القوائم المالية ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

غير العمليّ Impracticable: عدم إمكانية تطبيق متطلب معين بالرغم من بذل الجهود اللازمة لذلك.

الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية Notes to financial statements: مجموعة من المعلومات تزود بمواصفات ومعلومات أخرى تفصيلية عن البنود التي تتضمنها القوائم المالية (قائمة الدخل الشامل، قائمة المركز المالي، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية) والتي لا تظهر ضمن القوائم المالية ولكن يتم الإفصاح عنها استناداً إلى معايير IFRSs.

الدخل الشامل الآخر Other comprehensive income(OCI): دخل يتضمن بنوداً دخل ومصروفات بما في ذلك تسويات إعادة التصنيف والتي لم يتم الاعتراف بها في قائمة الأرباح أو الخسائر كما تتطلبها أو تجيزها معايير IFRSs .

الملاك Owners : حملة الأدوات المالية التي تصنف كحقوق ملكية.

الربح أو الخسارة Profit or loss: إجمالي الدخل مطروحا منه المصروفات باستثناء بنود الدخل الشامل الأخرى.

إجمالي الدخل الشامل Total comprehensive income: التغير في حقوق الملكية خلال فترة معينة والذي ينتج عن عمليات وأحداث أخرى ولا يشمل التغيرات الناتجة عن العمليات مع الملاك .

رابعاً: بيان أهداف القوائم المالية ومسؤولية إعدادها: إن هدف القوائم المالية هو التزويد بمعلومات عن المركز المالي، الأداء المالي(نتيجة الأعمال)، التدفقات النقدية، والتغيرات في حقوق الملكية المتعلقة بمنشأة معينة لمستخدمي هذه القوائم لغايات اتخاذ القرارات الاقتصادية، أما **مسؤولية إعداد القوائم المالية** فتقع على إدارة المنشأة ذات العلاقة، حتى لو قام بإعدادها المحاسب أو تم الاستعانة بالمدقق الخارجي لإعدادها.

خامساً: مكونات القوائم المالية وهي:

1. **قائمة المركز المالي(الميزانية) Statement of financial position (balance sheet):** وهي قائمة تتضمن أصول المنشأة ومطلوباتها وحقوق ملكيتها في تاريخ معين.
2. **قائمة الدخل الشامل Statement of comprehensive Income:** وهي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة تمثل إجمالي الدخل بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصروفات والخسائر عن فترة مالية معينة، وتعرض كقائمة واحدة أو قائمتين: قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل أو قائمة المكاسب والخسائر المعترف بها).
3. **قائمة التغيرات في حقوق الملكية Statement of Changes in equity**: وهي قائمة تعرض عن فترة معينة: كل التغيرات في حقوق الملكية، أو التغيرات في حقوق الملكية التي لا تظهر بسبب عمليات مع أصحاب حقوق الملكية كممارسات تتم من قبلهم باعتبارهم مالكين.

ولم يعد جائزا الاعتراف ببنود الدخل الشامل في هذه القائمة، كذلك لم يعد جائزاً عرض العمليات مع الملاك بصفتهم هذه من خلال الملاحظات، بل يجب أن يتم عرض كافة العمليات مع الملاك من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية

4. **قائمة التدفقات النقدية Statement of cash flows** : وهي قائمة تعرض عن فترة معينة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المنشأة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمنشأة في تاريخ معين وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية يتم إعدادها استنادا إلى أساس الاستحقاق.
5. **الملاحظات Notes:** وتتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية، إضافة لإفصاحات عن المطلوبات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال .
6. **قائمة مركز مالي مقارنة Comparative statement of financial position:** وهي قائمة مركز مالي افتتاحية كما هي في تاريخ بداية السنة المقارنة الأولى يتم عرضها عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية معينة بأثر رجعي أو تقوم بإعادة عرض بعض البنود بأثر رجعي في القوائم المالية.

سادساً: التعرف على الاعتبارات العامة المتعلقة بالقوائم المالية :

(1)التمثيل العادل والالتزام بمعايير IFRSs: ويفترض عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs وإعداد القوائم المالية استناداً إلى هذه المعايير إضافة للإفصاحات الإضافية عند الضرورة أن تؤدي إلى قوائم مالية تحقق العرض العادل.

(2)الاستمرارية: وتعني أن تكون مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبليّ المنظور (3)المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق: ويعني الاعتراف بالمصروفات والخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم، وكذلك بالإيرادات والمكاسب التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضها أو لم يتم، كذلك الاعتراف بالأصول عندما تكون واجبة الاستلام والمطلوبات عندما تكون واجبة الدفع. (4)الاتساق: ويعني الثبات في استخدام ذات الأسس والمفاهيم المحاسبية من فترة لأخرى، وقد يكون الاتساق متعلق بالمعالجات المحاسبية كمعالجة الاهلاك بأحد الأساليب التي أقرتها معايير التقارير المالية الدولية IFRSs. (5)الأهمية النسبية ومستوى التجميع: وتعنى الأهمية النسبية باعتبار بند معين هامّ نسبة إلى بنود أخرى، ويترتب على ذلك اختلاف في المعاملة المحاسبية أو طريقة العرض، مثل اعتبار بعض تكاليف الأصول منخفضة القيمة مصروفات إيرادية استناداً إلى أهميتها نسبة إلى إجمالي الأصول، أما ما يتعلق بالأهمية النسبية للعرض فذلك يعني أن يتم عرض كل فئة تتمتع بالأهمية النسبية للبنود المماثلة بشكل منفرد في القوائم المالية، ويمكن تجميع البنود غير المتماثلة فقط عندما تكون منفردة لا تتمتع بالأهمية النسبية. (6)المقاصة: وتعني المقاصة إظهار بنود على أساس القيمة الصافية الناتجة عن طرحها من بعضها البعض، كإظهار صافي الإيرادات بعد طرحها من المصروفات. (7)المعلومات المقارنة وتعرض لفترة مالية سابقة.

سابعاً: التعرف على الانتقادات التي توجه للقوائم المالية وجهود مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB لحلها: (1)توقيت إعدادها. (2)استخدام البدائل المحاسبية. (3)تعدد أسس القياس. (4)استخدام التقدير. (5)غياب كثير من البنود عن القوائم المالية. (6)استخدام الحكم الشخصي. (7)افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود. (8)إعداد القوائم المالية بناء على فرضيات معينة.

ثامناً: دراسة قائمة المركز المالي: تعريفها ومزاياها وبنودها وطرق عرضها: تعريفها: قائمة تبين المركز المالي للمنشأة وتتضمن الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية (صافي الأصول) في تاريخ معين، ويطلق عليها الميزانية.

مزايا قائمة المركز المالي: (1)بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعدادها. (2) تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة. (3) تقييم سيولة المنشأة من خلال التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد مطلوباتها المستحقة الدفع. (4) التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي أو التمويل الخارجي. (5) تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها. (6) القيام بعمليات التحليل المالي.(7) بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.(8)الوقوف على استمرارية المنشأة ، أو أن قائمة مركزها المالي تم إعدادها على أساس التصفية، (9)معرفة سياسات الشركة تجاه استثماراتها المالية.(10) تقييم المرونة المالية للمنشأة المتعلقة بكيفية مواجهتها الفرص والاحتياجات المالية من خلال التدفقات النقدية وتوقيت الحصول عليها.(11)تقييم القدرة على توزيع الأرباح وتوليدها.

بنود قائمة المركز المالي: (1)الأصول(متداولة وغير متداولة وأخرى). (2)المطلوبات(متداولة وغير متداولة وأخرى). (3)حقوق الملكية.

طرق عرض قائمة المركز المالي:(1) مدخل السيولة: تعرض بنودها تدريجيا حسب سيولتها الأكثر فالأقل أو العكس.(2)مدخل المتداول –غير المتداول- شكل الحساب. (3) مدخل غير المتداول – المتداول- شكل الحساب .(4) مدخل المتداول –غير المتداول- شكل القائمة.(5) مدخل غير المتداول – المتداول- شكل القائمة.(6)مدخل صافي الأصول (الأصول – المطلوبات)- شكل الحساب.(7) مدخل صافي الأصول (الأصول – المطلوبات)- شكل القائمة. (8) مدخل التمويل طويل الأجل شكل الحساب.(9) مدخل التمويل طويل الأجل شكل القائمة . (10) مدخل رأس المال العامل - شكل القائمة. (11) مدخل رأس المال العامل - شكل الحساب

تاسعاً: دراسة قائمة الدخل الشامل: تعريفها ومزاياها وبنودها وطرق عرضها: تعريفها: قائمة تعد عن فترة معينة تعرض نتيجة الأعمال لمنشأة معينة (إجمالي الدخل الشامل) . **مزايا قائمة الدخل الشامل:** (1)التعرف على نتيجة أعمال المنشأة. (2) التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الربح.(3)التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي.(4)معرفة ربحية السهم الواحد.(5)معرفة

إمكانية توزيع أرباح للملاك.(6)تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل الشامل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار الأسهم.(7)التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بأنشطة المنشأة غير المستمرة وكذلك أنشطتها غير العادية.(8) التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.(9)التعرف على أنشطة المنشأة وتركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها.(10)معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة الدخل الشامل بناء على استمرارية الشركة أو بناء على تصفيتها.

بنود قائمة الدخل الشامل: (1)الدخل بما في ذلك المكاسب. (2)المصروفات بما في ذلك الخسائر. ولا يعرض فيها البنود غير العادية. **طرق عرض قائمة الدخل الشامل:** تعرض بداية إما قائمة دخل شامل واحدة، أو قائمتين: قائمة أرباح أو خسائر، وقائمة دخل شامل، **وكما يلي:** (1) الشكل العام لقائمة الدخل الشامل: وهو الشكل الذي يعرض الإيرادات العادية ويطرح منها المصروفات العادية للوصول إلى إجمالي الربح، ثم بعد ذلك يتم طرح المصروفات التشغيلية للوصول إلى الربح /الخسارة التشغيلية ويتم إضافة الإيرادات غير العادية للوصول إلى الربح أو الخسارة، (2)قائمة الدخل الشامل ذات المراحل المتعددة: ويمكن عرض بنود قائمة الشامل وفق مدخل المراحل المتعددة التي تقسم أنشطة المنشأة إلى خمسة أقسام على النحو التالي:(أ)الأنشطة العادية(ب)الأنشطة غير العادية(ج)ضريبة الدخل.(د)العمليات غير المستمرة(هـ)عائد السهم.(3)حساب الأرباح والخسائر: ويطبق هذا الشكل في المملكة المتحدة حيث يضم الحساب جانبين، الجانب المدين وتقفل فيه كافة البنود المدينة من الحسابات المؤقتة المتعلقة بالمصروفات والخسائر، والجانب الدائن وتقفل فيه كافة البنود الدائنة من الحسابات المؤقتة المتعلقة بالإيرادات والمكاسب ، وعند استخدام مدخل قائمة الدخل الشامل فيجب إعداد حساب ملخص الدخل Income Summery Account لإقفال الحسابات المؤقتة المتعلقة بالإيرادات والمكاسب والمصروفات والخسائر وذلك لانتفاء مفهوم قائمة الدخل الشامل مع إقفال الحسابات، كذلك لاتبات بضاعة آخر المدة.

عاشراً: دراسة قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تعريفها ومزاياها وبنودها: تعريفها: قائمة تتضمن تسوية لبنود حقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل الشامل. **مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** (1)التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها.(2)التعرف على التغيرات التي تحدث لبنود حقوق الملكية خلال الفترة.(3)التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية. **بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية:**(1)ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تضمنته قائمة الدخل. (2) كل بند من بنود الدخل أو المصروفات خلال الفترة الذي تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية، وإجمالي هذه البنود.(3) إجمالي الدخل والمصروفات عن الفترة (محسوبة كمجموع للبندين(1)و(2) بأعلاه، موضحة بشكل منفصل القيم الإجمالية المرتبطة بأصحاب حقوق الملكية للمنشأة الأم وبالحقوق غير المسيطر عليها.(4) آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء بالاستناد إلى المعيار IAS 8 وذلك لكل بند من بنود حقوق الملكية.(5) العمليات الرأسمالية مع الملاك موضحة بشكل منفصل التوزيعات إلى الملاك. (6) رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة، والتغيرات فيها خلال الفترة.(7) تسوية بين القيم المرحلة لكل فئة من فئات رأس المال المملوك، علاوة الأسهم، وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، والإفصاح عن كل تغير فيها.

أحد عشر: دراسة الملاحظات عن القوائم المالية والإفصاحات الأخرى الضرورية: الملاحظات عن القوائم المالية: وتتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية ويمكن عرضها بأحد الأساليب التالية: (أ) التفسيرات بين الأقواس، (ب) الملاحظات الهامشية ، (ج) الجدأول الإضافية ،(د) الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة، (هـ) حسابات التقييم ، (و) السياسات المحاسبية . **الإفصاحات الأخرى الضرورية:** (أ) مقر الشركة، (ب) بلد تأسيس الشركة، (ج) عنوان مكتب الشركة المسجل أو مكان الأعمال الرئيسية، (د) وصف لعمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية، (هـ) اسم الشركة الأم أو الاسم المحتمل لها إذا كانت جزء من مجموعة، (و) أهداف المنشأة وسياساتها وعملياتها لإدارة

رأس المال، (ز) بيانات عما تعتبره المنشأة رأس مال، (ح) فيما إذا التزمت المنشأة بأي متطلبات لرأس المال، (ط) إفصاحات أخرى.

اثنا عشر : مقارنة المعيار IAS 1 والمعيار IPSAS 1

1. الاختلاف في مسميات بعض القوائم المالية: كقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية وفق معايير IPSASs.
2. استخدام الربح أو الخسارة ، والأرباح المحتجزة والخسائر المرحلة وفق معايير IFRSs، والفائض أو العجز أو الفائض والعجوزات المتراكمة وفق معايير IPSASs.
3. تم عكس التعديلات على المعيار IAS 1 عند صدور المعيار IFRS 5 المتعلق بالأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة، بينما لم يتم عكس هذه التعديلات في المعيار IPSAS 1.
4. تضمن المعيار IPSAS 1 تعليقا إضافيا للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
5. تضمن المعيار IAS 1 إعداد قائمة تتضمن كافة التغيرات في حقوق الملكية/صافي الأصول، أو قائمتين الأولى تتضمن التغيرات في حقوق الملكية، والثانية تبين التغيرات في حقوق الملكية بسبب العمليات مع الملاك، بينما تضمن المعيار IPSAS 1 إعداد قائمة تتضمن كافة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية.
6. تم استخدام مفهوم الدخل وفق المعيار IAS 1 بينما تم استخدام مفهوم الإيرادات وفق المعيار IPSAS 1.
7. تم تعريف معايير التقارير المالية الدولية وفق المعيار IAS 1 لتشمل إصدارات IASs و IFRSs وSIC وIFRIC ، بينما لم يتم تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق المعيار IPSAS 1.
8. تضمن المعيار IPSAS 1 تعريفات مختلفة لبعض المفاهيم عما هو معمول به وفق المعيار IAS 1.
9. تضمن المعيار IPSAS 1 تعليقا إضافيا واضحة عن مسؤولية إعداد القوائم المالية، بينما لم يتضمنها المعيار IAS 1 واكتفى بالإشارة إليها.
10. تضمن المعيار IAS 1 عبارة أهداف القوائم المالية التي يتضمنها الإطار المفاهيمي، بينما أشار المعيار IPSAS 1 عبارة أهداف القوائم المالية التي يتضمنها المعيار IPSAS 1 بسبب عدم وجود إطار مفاهيمي خاص بمجلس IPSASB.
11. لم يتضمن المعيار IPSAS 1 صراحة عرض بنود الإيرادات والمصروفات غير العادية على متن قائمة الأداء المالي أو ضمن الملاحظات، في حين أن المعيار IAS 1 حظر عرض بنود الدخل والمصروفات غير العادية سواء كان على متن قائمة الدخل الشامل أو ضمن الملاحظات.
12. تم عرض الصفات النوعية في ملحق خاص بالمعيار IPSAS 1 بينما تم عرض هذه الصفات في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن مجلس IASB.
13. تضمن المعيار IPSAS 1 شروطا انتقالية تجيز عدم عرض البنود التي لا تتضمنها القوائم المالية بسبب وجود شروط انتقالية في معايير IPSASs الأخرى، بينما لم يتضمن ذلك المعيار IAS 1.

المخزون Inventories
(المعيار IAS 2 والمعيار IPSAS 12)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 2: لقد تطرق المعيار إلى المخزون الذي يتم تصنيعه وبيعه أو بيعه فقط وكيفية تحديد تكلفته ، والاعتراف به كمصروف، وقد ألغى المعيار التفسير SIC 1، **ويقابله المعيار IPSAS 12.**

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IAS 2: ينطبق المعيار على كافة أنواع المخزون ما عدا ما يرتبط بعقود البناء(IAS 11)، والأدوات المالية(IAS 32، IAS 39، IFRS 7) والأصول البيولوجية(IAS 41)، كما لا تنطبق أسس القياس في المعيار على قياس الأصول البيولوجية والبضائع بين السماسرة والتجار.

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

المخزون: هو أصل مقتنى للبيع في مسار الأعمال العادي، أو تحت الإنتاج لغاية البيع، أو يكون على شكل مواد ومهمات لاستخدامها في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

القيمة القابلة للتحقق: سعر البيع المتوقع في مسار الأعمال العادي مطروحا منها التكلفة المتوقعة للإتمام والتكلفة المتوقعة لإجراء عملية البيع.

القيمة العادلة: القيمة التي يتم بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

رابعاً: بيان كيفية تقييم المخزون: يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل.

خامساً: مناقشة أساليب قياس تكلفة المخزون: يتم استخدام الأساليب التالية: الوارد أولا صادر أولا، التكلفة الفعلية، المتوسط المرجح، وتم إلغاء البديل المتعلق بالوارد أخيرا صادر أولا.

سادساً: بيان كيفية تحديد القيمة القابلة للتحقق: يتم تقدير القيمة القابلة للتحقق بناء على الاسعار السوقية بحيث لا يظهر الأصل بأكثر من قيمته القابلة للتحصيل نتيجة الاستخدام أو البيع ،ويتم الاعتراف بخسارة الانخفاض كمصروف يحمل على قائمة الدخل الشامل.

سابعاً: بيان كيفية الاعتراف بالمصروف: يتم الاعتراف بالمصروف عند بيع المخزون والاعتراف بإيراده، كما يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة المخزون عن التكلفة إذا كانت أعلى من القيمة القابلة للتحقق.

ثامناً: قضايا مختلفة تتعلق بالمخزون:وهذه القضايا تتعلق بالدقة في احتساب تكلفة المخزون وهي عمليات نهاية الفترة المالية، البضاعة في الطريق، بضاعة الأمانة، البضاعة المشتراة أو المباعة مع حق الرجوع، البضاعة المباعة التي لا تزال في مستودعات الشركة، البضاعة المرهونة، البضاعة التي لا يمكن تحديد تكلفتها.

تاسعاً: تحديد متطلبات الإفصاح: وتتعلق المتطلبات بعرض إيراد بيع المخزون والمصروف المتعلق به في قائمة الدخل الشامل كذلك خسائر الانخفاض، وقيمة الأصل القابلة للتحقق أو التكلفة أيهما أقل في قائمة المركز المالي.

عاشراً: مقارنة بين المعيار IAS 2 والمعيار IAS 12

1. تبنى المعيار IPSAS 12 تعريفا مختلفا للمخزون، حيث أن بعضه يتم توزيعه دون مقابل أو بمقابل رمزي، بينما المعيار IAS 2 يركز على اعتبار المخزون مصروفا عند بيعه للحصول على الإيراد.
2. أوضح المعيار IPSAS 12 أن الخدمات تحت التشغيل التي سيتم توزيعها دون مقابل أو بمقابل رمزي مستثناة من المعيار.
3. تضمن المعيار IPSAS 12 مفهوم تكلفة الاستبدال الجارية، بينما لن يتضمنها المعيار IAS 2.
4. يتطلب المعيار IPSAS 12 أن المخزون الذي يتم اقتناءه دون مقابل يتم قياسه بالقيمة العادلة في تاريخ اقتناءه.

5. يتطلب المعيار أن المخزون الذي يتم توزيعه دون مقابل أو بمقابل رمزي يتم قياسه بالقيمة الأقل من بين التكلفة أو تكلفة الاستبدال الجارية.
6. الاختلاف في مسميات بعض القوائم المالية: كقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية وفق معايير IPSASs.
7. تضمن المعيار IPSAS 1 تعليقا إضافيا للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
8. تم استخدام مفهوم الدخل وفق المعيار IAS 2 بينما تم استخدام مفهوم الإيرادات وفق المعيار IPSAS 12.

قائمة التدفقات النقدية
Statement of Cash flows
(المعيار IAS 7 والمعيار IPSAS 2)

أولاً:عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 7 وتحديد نطاقه: لقد تطرق المعيار IAS 7 لقائمة التدفقات النقدية، وذلك لعرض معلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية عن الفترة المالية التي تم إعداد القوائم المالية الأخرى عنها، كذلك يتطلب المعيار عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لمنشأة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف الأنشطة المتعلقة بالتدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى أنشطة تشغيلية واستثمارية وتمويلية، **ويقابله المعيار IPSAS 2**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

النقدية Cash : النقدية المحتفظ بها والودائع تحت الطلب في البنك.

النقدية المعادلة Cash equivalents: الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة الجاهزة للتحويل إلى كمية معروفة من النقدية والتي تخضع لمخاطر تغيرات غير هامة في قيمتها.

الأنشطة التشغيلية Operating activities: الأنشطة الأساسية التي تؤدي إلى توليد الإيرادات في المنشأة والأنشطة الأخرى التي لا تصنف كأنشطة استثمارية أو تمويلية.

الأنشطة الاستثمارية Investing activities:أنشطة المنشأة التي تتعلق باقتناء أو التخلص من الأصول المعمرة والأصول غير المتداولة الأخرى بما في ذلك الاستثمارات التي لا يتم تصنيفها كنقدية معادلة.

الأنشطة التمويلية Financing activities:الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين حقوق الملكية والقروض في المنشأة.

ثالثاً: التعرف على مزايا قائمة التدفقات النقدية: (1) معرفة المركز النقدي للمنشأة.(2) بيان مدى قدرة المنشأة على سداد المطلوبات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة . (3) بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. (4) الوقوف على الفرق بين الربح أو الخسارة وصافي التدفقات النقدية المتحققة من الأنشطة التشغيلية. (5) تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل وتوقيت ذلك، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات، وذلك للتكيف مع الظروف والأحوال المتغيرة المحيطة بالمنشأة . (6) التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها. (7) التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المنشأة . (8) مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة. (9) التعرف على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، كذلك سياسات المنشأة النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة والقروض كمانحة وكمقترضة. (10) إعطاء صورة عن الهيكل التمويلي في المنشأة بما في ذلك السيولة والعسر المالي. (11)تعزيز المعلومات المنشورة لأغراض تقييم التغيرات في الأصول، المطلوبات، وحقوق الملكية في المنشأة. (12)تعزيز المقارنة بين المنشآت المختلفة فيما يتعلق بالإبلاغ عن الأداء التشغيلي، كونها تلغي آثار استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة للعمليات المتشابهة.

رابعاً: التعرف على مفهوم النقدية المعادلة: تعتبر البنود التالية نقدية معادلة: (1) الودائع التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر فأقل. (2) الاستثمارات عالية السيولة التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر فأقل من تاريخ الاقتناء والتي لا تخضع لمخاطر تغيرات غير هامة في قيمتها. (3) المبالغ المقترضة من البنوك كسحب على المكشوف Bank Overdrafts والتي يتم سدادها بناء على طلب البنك تعتبر جزءاً من إدارة المنشأة للنقدية. (4) استثمارات الملكية Equity Investments لا تعتبر في العادة نقدية معادلة.

خامساً: تحديد بنود قائمة التدفقات النقدية

تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على النحو التالي:

1. التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية: وهي التدفقات النقدية من الأنشطة التي تقوم بها المنشأة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لا تعتبر في ذات الوقت أنشطة استثمارية أو تمويلية، (أ) النقدية المحصلة من العملاء . (ب) النقدية المستلمة من الإيرادات الأخرى مثل الرسوم والعمولات. (ج) رديات الضريبة المستلمة إلا إذا تم تصنيفها كنشاط آخر. (د) النقدية المدفوعة للموردين والموظفين.(هـ) الفوائد المدفوعة.(و) المصروفات المختلفة المدفوعة.(ز) التوزيعات المقبوضة.(ح)المبالغ المستردة من الموردين عن مردودات مشتريات ونحوه. (ط)المبالغ المقبوضة أو المدفوعة المتعلقة بالتسويات القضائية.(ي)المبالغ التي تم ردها للمدينين والعملاء. (ك)المبالغ المحصلة من المدينين.(ل)الفوائد المقبوضة. (م)ضريبة الدخل المدفوعة. (ن) المبالغ المدفوعة بالنيابة عن العملاء. (ع)التدفقات النقدية المرتبطة بالعقود المقتناة للمتاجرة

2. التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية Investing Activities: وهي الأنشطة المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها، إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة، (أ) النقدية المدفوعة لشراء الأصول غير المتداولة والمقبوضة من بيعها

(ب) النقدية المدفوعة لشراء الاستثمارات المالية والمقبوضة من بيعها.

(ج) منح القروض للغير وتحصيلها نقدا.

3. التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التمويلية: وهي التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التي تخص رأس المال المملوك وهيكل الاقتراض في المنشأة، وبذلك تشمل هذه الأنشطة ما يلي:

(أ) النقدية المستلمة كزيادة لرأس المال والمدفوعة كتخفيض له.

(ب) الحصول على قروض من الغير وتسديدها نقداً.

(ج) النقدية المستلمة من إصدار أدوات دين والنقدية المدفوعة لاطفاها.

(ج) توزيعات الأرباح النقدية المدفوعة إلى الملاك.

(د) شراء أسهم الخزينة وبيعها.

سادساً: دراسة كيفية عرض قائمة التدفقات النقدية

ويتم عرض قائمة التدفقات النقدية بموجب أسلوبين هما الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر، ويكمن الفرق بينهما بكيفية احتساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وفيما يلي عرض لهذين الأسلوبين:

(1) **الأسلوب المباشر Direct Method** : حيث يتم عرض كل فئة من فئات النقدية الإجمالية المستلمة والنقدية الإجمالية المدفوعة، وهو الأسلوب الذي يوصي به مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث تتميز هذه الطريقة بإمكانية مقارنة دخل الشركة المعدّ وفقا لأساس الاستحقاق مع صافي التدفقات النقدية المعدة وفقا للأساس النقدي، وتأخذ الشكل التالي:

التدفقات من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المستلمة من العملاء	×××	
النقدية المستلمة من الفوائد	×××	
النقدية المستلمة من التوزيعات	×××	
النقدية المدفوعة إلى الموردين	×××	
النقدية المدفوعة للموظفين	×××	
المصروفات الإدارية	×××	
المصروفات البيعية	×××	
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	×××	
الفائدة المدفوعة	×××	
ضريبة الدخل المدفوعة	(×××)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		××××
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
إيرادات الاستثمارات	×××	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		××××
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات الأرباح	(×××)	
أموال مقترضة	×××	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(××××)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية		××××
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في أول المدة		××××
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في آخر المدة		××××

(2) الأسلوب غير المباشر Indirect Method: ويتضمن تعديلاً للربح أو الخسارة المعدّ وفقا لأساس الاستحقاق بأثر العمليات غير النقدية، ويعتبر الأسلوب الأكثر شيوعاً لسهولته مقارنة بالأسلوب المباشر، غير أنه يعتريه بعض الانتقادات مثل: صعوبة التعرف على الأنشطة التشغيلية للمنشأة، وعدم إمكانية معرفة الأنشطة التي أدت إلى توليد النقدية، كذلك فقائمة التدفقات النقدية تركز على مقارنة أرصدة أول المدة للأصول والمطلوبات المتداولة بأرصدة آخر المدة وتحديد التغيرات فيها، وتأخذ الشكل التالي:

التدفقات من الأنشطة التشغيلية		
الدخل قبل الضريبة والفوائد	×××	
يعدل بما يلي:		
مصروفات غير نقدية (الاهلاكات والانخفاضات)	×××	
الدخل التشغيلي قبل تغيرات رأس المال العامل	×××	
الزيادة في الأصول	(×××)	
النقص في الحسابات الدائنة التجارية	(×××)	
الزيادة في الحسابات الدائنة التجارية	×××	
النقص في الأصول	×××	
صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية		××××
التدفقات النقدية من العمليات الاستثمارية		
إيرادات الاستثمارات	×××	
أرباح في شركات تابعة	×××	
صافي التدفقات النقدية من العمليات الاستثمارية		××××
التدفقات النقدية من العمليات التمويلية		
توزيعات الأرباح	(×××)	
أموال مقترضة	×××	
صافي التدفقات النقدية من العمليات التمويلية		×××
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية		××××
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في أول المدة		××××
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في آخر المدة		××××

سابعاً: كيفية احتساب التدفقات النقدية بموجب الأسلوب المباشر:وتتضمن معادلات احتساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

ثامناً: معرفة الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية:وهي مجموعة من الاعتبارات تتعلق بتصنيف التدفقات النقدية المتعلقة ببعض البنود كذلك التدفقات النقدية المتعلقة بالشركات التابعة وغيرها من الاعتبارات.

تاسعاً : مقارنة المعيار IAS 7 والمعيار IPSAS 2

1. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: كقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية والربح أو الخسارة وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية والفائض أو العجز وفق معايير IPSASs.
2. تضمن المعيار IPSAS 1 تعريفات إضافيا للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
3. تضمن المعيار IPSAS2 تعريفات مختلفة لبعض المفاهيم عما هو معمول به وفق المعيار IAS 7.
4. أجاز المعيار IAS 7 استخدام الأسلوب المباشر أو الأسلوب غير المباشر في عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، بينما شجع المعيار IPSAS 2 على عرض تسوية للفائض أو العجز للأنشطة التشغيلية ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي والأخطاء
Accounting Policies, Changes in Accounting Estimation, and Errors
(المعيار IAS 8 والمعيار IPSAS 3)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 8 وتحديد نطاقه : ويتعلق بالمعيار التفسيرات **IFRIC 5 ، IFRIC 11 ، IFRIC 12** وقد ألغى المعيار التفسيرين **SIC 18, SIC 2**، وقد تطرق المعيار إلى معالجة التغيرات في السياسات المحاسبية ومعالجة الأخطاء بأثر رجعي ، أما التغيرات في التقدير المحاسبي فيتم معالجته خلال الفترة الحالية وليس بأثر رجعي، **ويقابله المعيار IPSAS 3.**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

السياسات المحاسبية Accounting Policies: هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية، وكذلك في إجراء المعالجات للعمليات المحاسبية.

التغير في التقدير المحاسبي Changes in Accounting Estimation: هو تعديل القيمة المرحلة للأصل أو الالتزام أو مقدار استهلاك الأصل الناتج عن إعادة تقييم وضعه الحالي والمنافع والمطلوبات المستقبلية المتعلقة بذلك الأصل أو الالتزام. وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من معلومات أو تحسينات جديدة، وبذلك فهي ليست تصحيحاً للأخطاء.

التغير في المبادئ المحاسبي Changes in Accounting Principles: هو التغير من مبدأ محاسبي إلى مبدأ محاسبي آخر مقرّان بموجب معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs).

معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards (IFRSs): هي المعايير والتفسيرات التي تم تبنيها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتتضمن:

- معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs).
- معايير المحاسبة الدولية (IASs).
- التفسيرات التي يتم وضعها من قبل لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC).
- التفسيرات التي يتم وضعها من قبل لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية السابقة (SIC) .

الأهمية النسبية (المادية) Materiality: يعتبر إلغاء بنود أو عدم ذكرها هاما نسبيا إذا كانت بحكم طبيعتها أو حجمها، منفردة أو مجتمعة، تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين والتي تم اتخاذها على أساس المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

أخطاء الفترات السابقة Errors of Previous Periods: إلغاء بنود من القوائم المالية للمنشأة أو عدم ذكرها لفترة مالية أو أكثر نتيجة لخطأ في استخدام معلومات صحيحة أو عدم استخدام معلومات صحيحة متوفرة يمكن توقع الحصول عليها بمعقولية وأخذها بعين الاعتبار في إعداد القوائم المالية . و يمكن أن تكون هذه الأخطاء : حسابية، أو أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، إغفال للحقائق أو تفسير خاطئ لها، والأخطاء بقصد التهرب.

ثالثاً: بيان أسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية: (1)يتم تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية الواجب تطبيقها بخصوص بند معين وفقا لما ورد في المعيار أو التفسير ذات العلاقة. (2)وفي حالة عدم تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية واجبة التطبيق والمتعلقة ببند معين ، فيجب على المنشأة استخدام حكمها في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة وموثوقة، وفي سبيل وضع هذا الحكم فيجب على المنشأة الرجوع إلى المصادر التالية بالترتيب التنازلي(أ)متطلبات معايير وتفسيرات مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB التي تتعامل مع قضايا مماثلة وذات علاقة وأدلة تطبيقها.(ب)التعريفات وطرق الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول

والمطلوبات والدخل والمصروفات التي تضمنها الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الذي تم وضعه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .(ج)أخذ معظم الإصدارات الحالية للهيئات التي تعنى بوضع المعايير والتي تستخدم إطار مماثل لإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الذي تم وضعه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ،أدبيات المحاسبة الأخرى وممارسات الصناعة المقبولة بعين الاعتبار ، إلى المدى التي لا تتعارض مع المصادر المذكورة في الفقرة السابقة

رابعاً: التعرف على أهمية اتساق السياسات المحاسبية: وبذلك فيجب على المنشأة اختيار سياساتها المحاسبية وتطبيقها بشكل متسق للعمليات المماثلة أو الأحداث أو الظروف الأخرى من فترة لأخرى، إلا إذا تطلب معيار أو تفسير غير ذلك كما حصل في إلغاء أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا حيث يجب على المنشأة التي تتبع هذا الأسلوب التغير منه إلى أسلوب آخر.

خامساً: مناقشة أنواع التغيرات في السياسات المحاسبية وكيفية التطبيق: التغيير الإلزامي إذا كان متطلبا بموجب معيار أو تفسير معين، التغيير الاختياري: إذا نتج عن تغيير السياسة المحاسبية التزويد بمعلومات موثوقة وأكثر ملاءمة في القوائم المالية عن آثار العمليات أو الأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويكون ذلك بالتغير من سياسة محاسبية معينة إلى سياسة محاسبية مسموح بها في ظل معايير التقارير المالية الدولية.

سادساً: تحديد متطلبات الإفصاح المتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية: وتقسم إلى إفصاحات متعلقة بالتغيير الالزامي وإفصاحات متعلقة بالتغيير الاختياري.

سابعاً: مناقشة التغير في التقدير المحاسبي وكيفية التطبيق: ويسري التغير في التقدير خلال الفترة الحالية و/أو الفترة المستقبلية، ويتم الاعتراف بأثره في قائمة الدخل الشامل.

ثامناً: مناقشة تصحيح الأخطاء وكيفية التطبيق: يتم التطبيق بأثر رجعي، ولا يعتبر تطبيق سياسة محاسبية للمرة الأولى تغيرا في السياسة المحاسبية.

تاسعاً: مقارنة المعيار IAS 8 والمعيار IPSAS 3

1. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: كقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية،والدخل، والربح أو الخسارة وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية ، والإيرادات، والفائض أو العجز وفق معايير IPSASs.
2. تضمن المعيار IPSAS 3 تعليقا إضافيا للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
3. تضمن المعيار IPSAS 3 تعريفات مختلفة لبعض المفاهيم عما هو معمول به وفق المعيار IAS 8.
4. لم يتطلب المعيار IPSAS 3 إفصاحات عن التسويات المتعلقة بعائد السهم الأساسي والمخفض، بينما تطلب المعيار IAS 8 إفصاحات عن التسويات وعمليات التصحيح المتعلقة بعائد السهم الأساسي والمخفض.

الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية
Events after the Reporting Period
(المعيار IAS 10 والمعيار IPSAS 14)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 10: ويتطرق إلى الأحداث التي تظهر في الفترة التالية لتاريخ الإبلاغ المالي لغاية تاريخ التصريح بصدورها وكيفية معالجتها، **ويقابله المعيار IPSAS 14.**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الأحداث اللاحقة لتاريخ الإبلاغ Events after the reporting period: الأحداث التي تظهر بعد الفترة الإبلاغية وتكون مفضلة أو غير مفضلة والتي تظهر بين تاريخ نهاية الفترة الإبلاغية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (Authorization date).

الأحداث المعدلة Adjusting events: وهي الأحداث التي تظهر بعد الفترة الإبلاغية والتي تزود بدليل إضافي عن الظروف المتواجدة في تاريخ نهاية الفترة الإبلاغية ويتطلب الأمر عكس أثرها في القوائم المالية.

تاريخ التصريح Authorization date: هو التاريخ التي تكون فيه القوائم المالية قد تم التصريح قانونيا بإصدارها.

الأحداث غير المعدلة Non-adjusting event: وهي الأحداث التي تظهر بعد الفترة الإبلاغية والتي تدل على ظهور ظروف معينة بعد ذلك التاريخ ولكن لا يتطلب الأمر عكس أثرها في القوائم المالية

ثالثاً: التعريف بأهمية فترة الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية: (1) التأكد من العمليات التي حدثت في نهاية السنة المالية لتجنب تضخيم أو تخفيض بعض البنود في القوائم المالية.(2)التأكد من صحة الأرقام الواردة في القوائم المالية من قبل المحاسب، وتصحيح الأخطاء والقيام بالتسويات الجردية اللازمة.(3) تنفيذ أعمال التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي للقوائم المالية، وتنفيذ إجراءات التدقيق التي تتطلب التأكد من الأرصدة التي تحتويها القوائم المالية.(4)إجراءات المصادقة على القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة وما يصاحب ذلك ويسبقه من اجتماعات لمجلس الإدارة واجتماعات للهيئة العامة.

رابعاً: تحديد أنواع الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية: الأحداث التي تكون مفضلة أو غير مفضلة والتي تظهر بين تاريخ الإبلاغ المالي وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية.، وتقسم إلى : **(1)الأحداث المعدلة** التي يجب عكس آثارها على القوائم المالية.**(2)الأحداث غير المعدلة** التي لا يتم عكس آثارها على القوائم المالية، ويكتفى بالإفصاح عنها.

خامساً: تحديد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية: يحدد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية بالتاريخ الذي تعتبر فيه القوائم المالية قد تم التصريح بإصدارها قانونيا ، ومن أسس تحديده : (1) عندما يتطلب من المنشأة تزويد قوائمها المالية لحملة الأسهم من أجل الموافقة عليها بعد إصدارها، فإن تاريخ التصريح بإصدارها يكون هو تاريخ صدورها وليس تاريخ الموافقة عليها من قبل حملة الأسهم.(2) عندما يتطلب من المنشأة إصدار القوائم المالية لمجلس إشراف مكون من أشخاص غير تنفيذيين، فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو التاريخ الذي تصرح به الإدارة بإصدار القوائم لمجلس الإشراف.(3) عندما تقوم المنشأة لأي غاية بتزويد مستخدمين خارجيين بنسخة من القوائم المالية، فيعتبر هذا التاريخ هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية.

سادساً: عرض متطلبات الإفصاح: يجب الإفصاح عن الأحداث غير المعدلة إذا كانت من الأهمية بمكان بحيث أن عدم الإفصاح عنها يؤثر على قدرة المستخدمين على التقييم أو اتخاذ قرارات بصورة

مناسبة، ويكون الإفصاح المطلوب عن: (1) طبيعة الحدث. (2) تقدير أثره المالي أو عبارة تشير إلى أن التقدير بمعقولية لا يمكن القيام به.

سابعا: مقارنة بين المعيار IAS 10 والمعيار IPSAS 14

1. تضمن المعيار IPSAS 14 أنه عند عدم ملاءمة فرضية الاستمرارية للمنشاة، فيجب تفعيل الحكم الشخصي في تحديد أثر التغير على القيم المرحلة للأصول والالتزامات التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية.
2. تضمن المعيار IPSAS 14 تعليقاً إضافيا حول تحديد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية.
3. تضمن المعيار IPSAS 14 تعليقا إضافيا للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
4. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: كقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية،والدخل، والربح أو الخسارة وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية ، والإيرادات، والفائض أو العجز وفق معايير IPSASs.
5. تضمن المعيار IPSAS 14 تعليقا إضافيا للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
6. تضمن المعيار IPSAS 14 تعريفات مختلفة لبعض المفاهيم عما هو معمول به وفق المعيار IAS 10.
7. تضمن المعيار IPSAS 14 تعريفاً لتاريخ الإبلاغ المالي، بينما لم يتضمن ذلك المعيار IAS 10.

عقود البناء Construction Contract
(المعيار IAS 11)

أولا: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 11: لقد تطرق المعيار إلى المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات المرتبطة بعقود البناء في القوائم المالية من قبل المتعاقد لتنفيذ العقد، **ويقابله المعيار IPSAS 11.**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

عقد البناء Construction contract: عقد يتم التفاوض عليه تحديدا لبناء أصل أو مجموعة أصول ذات علاقات متداخلة أو اعتماد متبادل مع بعضها البعض في مجال التصميم أو التقنية المستخدمة أو الاستخدام المحتمل أو الغرض منها .

العقد ذو السعر الثابت Fixed-price contract: عقد بناء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد.

العقد ذو التكلفة المضافة Cost-plus contract: عقد بناء يتم تعويض المقاول فيه عن تكاليف مسموح بها أو محددة إضافة إلى نسبة من هذه التكاليف أو رسم ثابت.

التغير Variation : تعليمات من قبل العميل بإمكانية تغيير نطاق العمل الذي سيتم أداءه بموجب العقد.

المطالبة Claim: قيمة يسعى المقاول للحصول عليها من العميل أو أي طرف آخر مقابل التكاليف التي لم يتم أخذها بعين الاعتبار عند تسعير العقد.

المدفوعات التحفيزية **Incentive payments:** القيم الإضافية المدفوعة للمقاول إذا تحققت معايير أداء معينة أو زادت عن ذلك.

نسبة الانجاز Percentage of completion: طريقة من طرق تحقق الإيراد يتم بموجبها الاعتراف بالإيراد بنسبة معينة من انجاز العقد.

ثالثاً: مناقشة القواعد العامة المتعلقة بعقود البناء: وتتعلق هذه القواعد بكيفية النظر إلى عقود البناء كعقود منفصلة، أو تجميع أكثر من عقد في عقد واحد، أو فصل العقد الواحد إلى أكثر من عقد، وتتضمن هذه القواعد ما يلي:

(1) عند تغطية العقد لبناء أصلين أو أكثر، فيجب اعتبار بناء كل أصل كعقد منفرد عند توفر الشروط التالية:

أ. إذا تم تقديم اقتراحات تتعلق ببناء كل أصل لوحده وبمعزل عن الأصول الأخرى.

ب. إذا تم التفاوض على كل أصل على حدا، وكان بإمكان المقاول أو العميل قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بكل أصل .

ج. إذا أمكن تحديد الإيرادات والتكاليف المرتبطة بكل أصل.

(2) وإذا لم تتوفر الشروط الثلاثة في البند (أ) بأعلاه، فيجب أن ينظر إلى العقد بشكل كلي وتوزيع التكلفة الكلية للعقد على الأصول المشمولة به بناء على أسس دقيقة.

(3) يجب اعتبار العقدين أو أكثر كعقد واحد سواء كانت مع مقاول واحد أو عدة مقاولين، في ضوء ما يلي: إذا تم التفاوض عليهما معا، وإذا كان العمل بينهما مشتركا كجزء من مشروع واحد له هامش ربح موحد،أي لبناء أصل واحد أو أصول معينة بحيث يتم تحقيق جزء معين من بناء الأصل أو الأصول بموجب كل عقد.

أن العقود تم تنفيذها بشكل متقطع أو بتتابع مستمر.

(4) وإذا منح العقد العميل الخيار لطلب أصل أو أكثر بموجب ذات العقد ودون الحاجة لتنظيم عقد جديد فإنّ بناء كل أصل إضافي يجب اعتباره كعقد منفرد عند توفر الشرطين التاليين:

(أ) كان الأصل الإضافي مختلف تماما عن الأصل أو الأصول المغطاة بموجب العقد الأصلي.

(ب) كان سعر الأصل الإضافي قد تم التفاوض عليه دون النظر إلى السعر الوارد في العقد الأصلي.

رابعاً: بيان ما تتضمنه إيرادات العقد وتكاليفه: تتكون إيرادات العقد مما يلي: (1) القيمة التي تمت الموافقة عليها في العقد المبدئي وتحديدها كثمن لتنفيذ العقد.(2)الإيرادات بسبب التعديلات التي تطرأ على العمل الأصلي الذي تمت الموافقة عليه بالعقد، وما يترتب عليه من تعديل لقيمة العقد.(3)الحقوق المتمثلة بدفعات الحوافز التي يتوقع تحصيلها ويمكن قياسها بموثوقية، أما تكاليف العقد فتتكون مما يلي: (1)التكاليف المباشرة للعقد.(2)التكاليف المرتبطة بنشاط العقد.(3)تكاليف يمكن تحميلها استناداً لشروط العقد.

خامساً: مناقشة الاعتراف بإيرادات العقد وتكاليفه

1. العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار فيما يتعلق بالاعتراف بإيرادات العقد وتكاليفه :

أ. يجب الاعتراف بإيرادات العقد وتكاليفه في قائمة الأرباح أو الخسائر عندما يكون بالإمكان تقدير المخرج من العقد بموثوقية.

ب.يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف استناداً إلى نسبة الانجاز في تاريخ نهاية الفترة المالية.

ج. عندما تزيد تكاليف العقد عن إيراداته، فيجب الاعتراف بكامل الخسارة مباشرة في قائمة الدخل الشامل بغض النظر عن نسبة الانجاز.

د. يتم تقدير نسبة الانجاز في تاريخ نهاية الفترة المالية بناء على أساس تراكمي، ويتم التعامل مع التغير في تقدير نسبة الانجاز استناداً إلى المعيار IAS 8 المتعلق بالسياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

2. **العقد ذو السعر الثابت:**يتم تقدير المخرج من العقد بموثوقية عندما يتم قياس الإيراد الكلي للعقد بموثوقية، وعندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية من العقد إلى المنشأة، وعندما يمكن تحديد نسبة الانجاز والتكاليف اللازمة لانهاء العقد بموثوقية، وعندما يمكن تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالعقد .

3. العقد ذو التكلفة الإضافية : يتم تقدير المخرج من العقد بموثوقية عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية من العقد إلى المنشأة، وكذلك عندما يمكن تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالعقد .

سادساً: التعريف بأسلوب نسبة الانجاز: (1)أسس تحديد نسبة الانجاز: (أ) نسبة تحمل تكاليف العقد المرتبطة بالعمل المنجز لتاريخ معين قياسا بتكاليف العقد الإجمالية المقدرة. (ب) مسوحات شاملة للعمل المنجز قياسا بالعمل الكلي المراد انجازه.(ج)انجاز نسبة جوهرية من أعمال العقد .(2) عند عدم إمكانية تحديد نسبة الانجاز: (أ) لا يتم الاعتراف بأي أرباح ناتجة عن العقد.(ب)الاعتراف بالإيراد المتحقق من العقد فقط إلى الحد الذي تكون فيه تكاليف العقد التي تم تحملها يتوقع استردادها.(ج) يتم استخدام أسلوب استرداد التكلفة للمحاسبة عن عقود البناء.

سادساً: تحديد متطلبات العرض والإفصاح: وتتعلق بالإفصاح عن إيرادات العقد وتكاليفه في قائمة الأرباح أو الخسائر، وعرض ما يستحق على العملاء كأصل وما يستحق لهم كالتزام في قائمة المركز المالي .

سابعاً: مقارنة بين المعيار IAS 11 والمعيار IPSAS 11

1. تضمن المعيار IPSAS 11 تعليقا إضافيا للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
2. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: كقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية،والدخل، والربح أو الخسارة وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية ، والإيرادات، والفائض أو العجز وفق معايير IPSASs.
3. تضمن المعيار IPSAS 11 الاتفاقية الملزمة التي لا تأخذ شكل العقد القانوني الذي يدخل في نطاق المعيار.
4. تضمن المعيار IPSAS 11 في نطاقه العقود غير التجارية والعقود المستندة إلى التكلفة .
5. تضمن المعيار IPSAS 11 احتمالية الاعتراف بعجز متوقع مباشرة عند احتمالية زيادة تكاليف العقد عن إيراداته الإجمالية فقط في العقود التي يتوقع استرداد تكلفتها كاملة من أطراف العقد.
6. تضمن المعيار IPSAS 11 أمثلة إضافية حول تطبيق المعيار في العقود غير التجارية.

ضرائب الدخل Income Taxes
(المعيار IAS 12)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 12: يهدف المعيار إلى توحيد المعالجات المحاسبية فيما يتعلق بأصول أو مطلوبات الضريبة المؤجلة وكيفية الاعتراف بالضريبة كمصروف ، ومع ذلك فالمعيار تضمن خطوطا عريضة يمكن الاسترشاد بها عند صياغة القوانين الضريبية المحلية، وهذه العلاقة المتبادلة بين معايير التقارير المالية الدوليةIFRSs والقوانين المحلية هي علاقة مستمرة بهدف إيجاد موائمة بينهما، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار.**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الربح المحاسبي(الخسارة المحاسبية) Accounting Profit (loss): الربح (الخسارة) عن الفترة قبل خصم مصروف الضريبة.

الربح الضريبي(الخسارة الضريبية) Taxable Profit(loss): الربح (الخسارة) عن الفترة، والذي تم تحديده بالاستناد إلى القواعد التي تم وضعها من قبل السلطات الضريبية والذي بناء عليه تكون الضريبة واجبة الدفع(واجبة السداد في حالة الخسارة).

مصروف (دخل)الضريبة Tax expense(income): القيمة الإجمالية التي يتضمنها ربح أو خسارة الفترة متضمنة الضريبة الجارية والضريبة المستحقة.

الضريبة الحالية Current tax: مقدار الضريبة الواجبة الدفع (السداد) بالاستناد إلى الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) عن الفترة.

مطلوبات الضريبة المؤجلة Deferred tax liabilities: مقدار ضرائب الدخل واجبة الدفع في الفترات المستقبلية بالاستناد إلى الفوارق الضريبية المؤقتة.

أصول الضريبة المؤجلة Deferred tax assets: مقدار ضرائب الدخل واجبة الاسترداد في الفترات المستقبلية بالاستناد إلى :

أ. الفوارق الضريبية القابلة للخصم.
ب. الخسائر الضريبية غير المستخدمة المرحلة.
ج. الائتمان الضريبي غير المستخدم المرحل.

القاعدة الضريبية Tax base للأصل أو الالتزام: هي القيمة المرتبطة بذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

الفارق المؤقت Temporary difference: هو الفرق بين القيمة المرحلة للأصل أو الالتزام في قائمة المركز المالي وقاعدته الضريبية، وقد يكون الفارق المؤقت أيضا قابلاً للخصم.

الفارق الضريبي المؤقت Taxable temporary difference: الفارق المؤقت الذي ينتج في القيم الضريبية لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية عند استرداد القيمة المرحلة للأصل أو إطفاء الالتزام.

الفارق المؤقت القابل للخصم Deductible temporary difference: الفارق المؤقت الذي ينتج في القيم القابلة للخصم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية عند استرداد القيمة المرحلة للأصل أو إطفاء الالتزام.

ثالثاً: بيان قواعد الاعتراف بالضريبة: (1) الضريبة الحالية: يتم الاعتراف بها كالتزام إلى المدى الذي لم يتم سدادها، وكأصل إلى المدى الذي يزيد المبلغ المسدد عن المبلغ المستحق .(2)مطلوبات الضريبة المؤجلة : الاعتراف بها مع وجود بعض الاستثناءات.(3)أصول الضريبة المؤجلة: الاعتراف بها مع وجود بعض الاستثناءات.

رابعاً: بيان كيفية قياس أصول ومطلوبات الضريبة المستحقة: يجب قياس أصول ومطلوبات الضريبة المستحقة بموجب معدلات الضريبة التي يتوقع تطبيقها في الفترة التي تحقق فيها الأصل أو أطفأ فيها الالتزام (أسلوب الالتزام)، ويجب إعداد تسوية بين مصروف الضريبة المتوقع والفعلي وذلك لكافة المنشآت التي تطبق معايير التقارير المالية الدوليةIFRSs.

خامساً: بيان كيفية الاعتراف بمصروف أو دخل الضريبة : يجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة والحالية كدخل أو مصروف، أما إذا ظهرت الضريبة بسبب اندماج الأعمال كاقتناء فيجب الاعتراف بها كأصل أو التزام.

سادساً: توضيح التأثيرات الضريبية على التوزيعات: ويتطلب المعيار IAS 10 المتعلق بالأحداث اللاحقة للإبلاغ المالي الإفصاح عن التوزيعات التي يتم اقتراحها أو التصريح عنها بعد نهاية الفترة الإبلاغية وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية، وأحيانا تعتبر ضرائب الدخل واجبة الدفع بموجب المعدل الأعلى أو الأقل إذا كان الربح أو الأرباح المحتجزة أو جزء منها قد دفعت كتوزيعات.

سابعاً: تحديد متطلبات العرض والإفصاح: (1) العرض:يجب إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المتداولة ومطلوبات الضريبة المتداولة في قائمة المركز المالي فقط إذا كان للمنشأة الحق القانوني والنية في الإطفاء على أساس الصافي، تصنيف وعرض أصول ومطلوبات الضريبة المستحقة كأصول ومطلوبات غير متداولة.(2)**الإفصاح**: أصول ومطلوبات الضريبة المتداولة، أصول ومطلوبات الضريبة المؤجلة ، مصروف الضريبة (دخل الضريبة) المتعلق بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية، مكونات مصروف الضريبة، إفصاحات أخرى.

الممتلكات، المنشآت، والمعدات[1]
Property, Plant, and Equipment
(المعيار IAS 16 والمعيار IPSAS 17)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 16 وتحديد نطاقه: يتعلق المعيار IAS 16، بالممتلكات، المنشآت والمعدات التي تستخدمها المنشأة في أنشطتها التشغيلية والإنتاجية، ويتعلق بالمعيار التفسير IFRIC 1، وألغى المعيار التفسيرات SIC 6, SIC 14, SIC 23، وقد تطرق المعيار إلى أسس الاعتراف المبدئي بالممتلكات ، المنشآت، والمعدات، وكذلك الاعتراف بالمصروفات اللاحقة للاقتناء، **ويقابله المعيار IPSAS 17.**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الممتلكات، المنشآت والمعدات Property, plant, and equipment : أصول ملموسة مقتناة للاستخدام في الإنتاج، أو تزويد سلع وخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية، ويتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة.

التكلفة Cost: القيمة المدفوعة أو القيمة العادلة للاعتبارات الممنوحة للحصول على أصل أو بناءه.
العمر النافع Useful life: الفترة التي يتوقع خلالها الاستفادة من منافع الأصل، أو عدد وحدات الإنتاج التي يتوقع الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل.
القيمة المتبقية للأصل.Residual value (of an asset) : القيمة المقدرة مطروحاً منها تكاليف التخلص المقدرة التي يمكن تحققها عند التخلص من الأصل إذا كان الأصل بعمره وحالته المتوقعتين في نهاية عمره النافع.
القيمة القابلة للاهلاك Depreciable amount: تكلفة الأصل مطروحا منها قيمته المتبقية.
الاهلاك .Depreciation: التوزيع المنتظم لقيمة الأصل القابلة للاهلاك على عمره النافع المتوقع.
القيمة العادلة Fair value: القيمة التي يمكن بيع الأصل بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة.

ثالثاً: بيان كيفية الاعتراف بالممتلكات، المنشآت والمعدات: يشترط للاعتراف توفر الشرطين التاليين:(1)احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتولدة عن الأصول إلى المنشأة.(2)أن يتم قياس تكلفة الأصول بموثوقية.

رابعاً: تحديد كيفية قياس الممتلكات، المنشآت والمعدات: (1)القياس المبدئي: التكلفة التاريخية والتي تمثل سعر الشراء مضافا إليه كافة المصروفات التي تنفق على الأصل حتى يصبح جاهزا للاستخدام المقصود.(2) القياس اللاحق للاعتراف المبدئي وفقا لـ(أ)نموذج التكلفة: التكلفة التاريخية للأصل ناقصا الاهلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة.(ب) نموذج إعادة التقييم: القيمة العادلة للأصل ناقصا الاهلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة اللاحقة، ويعرض فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية.

خامساً: التعريف بمفهوم الاهلاك: ويعني توزيع تكلفة الأصل القابلة للاهلاك على مدى سنوات عمره النافع نتيجة للتناقص التدريجي في قيمة الأصل، ومن طرق الاهلاك:(1)القسط الثابت.(2) القسط المتناقص.(3) حسب وحدات الإنتاج.

سادساً: التعريف بمفهوم الانخفاض: ويعني انخفاض قيمة الأصل القابلة للاسترداد عن قيمة المرحلة، وتقاس القيمة القابلة للاسترداد بالقيمة في الاستخدام(التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة

التي يتوقع الحصول عليها من الأصل نتيجة للاستخدام المستمر أو في نهاية عمره النافع) أو القيمة العادلة(القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية) ناقصا تكاليف البيع المتوقعة أيهما أعلى، أما القيمة المرحلة فهي تكلفة الأصل مطروحاً منها الاهلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة.

سابعاً: بيان كيفية التوقف عن الاعتراف بالأصل(إنهاء خدماته والتخلص منه): يتم التوقف عن الاعتراف بالأصل عندما يتوقف تدفق المنافع الاقتصادية منه إلى المنشأة.

ثامناً: تحديد متطلبات الإفصاح: وتتعلق متطلبات الإفصاح بما يلي: (1) الإفصاح لكل فئة من الممتلكات والمنشآت والمعدات.(2) الإفصاح عن القيود والمتعلقات الأخرى.(3) الإفصاح عن معلومات إضافية إذا تم إثبات الممتلكات، المنشآت والمعدات بالقيمة المعاد تقديرها.

تاسعاً: عرض التفسير رقم 1 IFRIC: ويطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس أي مطلوبات تم التوقف عن الاعتراف بها أو مطلوبات مماثلة والتي تكون: (1)تم الاعتراف بها كجزء من تكلفة بند من الممتلكات، المنشآت والمعدات بالاستناد إلى المعيار IAS 16.(2)تم الاعتراف بها كمطلوبات بالاستناد إلى المعيار IAS 37، استنادا إلى التفسير وبالاجماع فإن التغيرات في قياس أي مطلوبات تم التوقف عن الاعتراف بها أو مطلوبات مماثلة والناتجة عن التغيرات في التوقيت المقدر أو قيمة الموارد المتدفقة من المنشأة، أو التغيرات في معدل الخصم يتم معاملتها بشكل مختلف بناء على قياس الأصل ذات العلاقة بالاستناد إلى المعيار IAS 16 باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

عاشراً: مقارنة المعيار IAS 16 مع المعيار IPSAS 17

1. تم عكس التعديلات على المعيار IAS 16 عند صدور المعيار IFRS 5 المتعلق بالأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة، بينما لم يتم عكس هذه التعديلات في المعيار IPSAS 17.
2. تضمن المعيار IPSAS 17 تعليقاً إضافياً للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
3. لم يتطلب المعيار IPSAS 17 ولم يمنع الاعتراف بالأصول الموروثة ، ولكن يتطلب من المنشآت التي تعترف أو يمكن أن تعترف بهذه الأصول الالتزام بمتطلبات الإفصاح التي يتضمنها المعيار، ولكن لا يتطلب منها الالتزام بالمتطلبات الأخرى للمعيار، بينما لا يوجد في المعيار IAS 16 هذا الاستثناء.
4. يتطلب المعيار IAS 16 قياس بنود الممتلكات، المنشآت والمعدات بالتكلفة عند الاعتراف المبدئي، بينما يتطلب المعيار IPSAS 17قياس الأصول التي يتم اقتناءها بدون تكلفة أو بتكلفة رمزية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.
5. يتطلب المعيار IAS 16 عند قياس بنود الممتلكات، المنشآت والمعدات بالقيمة المعاد تقييمها،أن يتم الإفصاح عن التكلفة التاريخية المعادلة، ، بينما لا يتطلب المعيار IPSAS 17 ذلك.
6. وفق المعيار IAS 16 فإن الزيادات أو التخفيضات المتعلقة بإعادة التقييم يمكن مقابلتها على أساس كل بند على حدا، بينما وفق المعيار IPSAS 17 ، فإنها هذه الزيادات أو التخفيضات يمكن إجراء مقاصة بينها على أساس فئة الأصل.
7. تضمن المعيار IPSAS 17 أحكاما انتقالية عند تطبيق معايير IPSASs للمرة الأولى أو عند التغيير من إصدار لآخر، بينما تضمن المعيار IAS 16 أحكاما انتقالية للمنشآت التي تطبق معايير IFRSs، حيث تضمن المعيار IPSAS 17 أحكاما انتقالية تجيز للمنشآت عدم الاعتراف ببنود الممتلكات، المنشآت، والمعدات للفترات الإبلاغية التي تبدأ بتاريخ خلال الخمس سنوات التالية لتاريخ تطبيق أساس الاستحقاق للمرة الأولى استنادا إلى معايير IPSASs ، وتتضمن الأحكام

الانتقالية جواز الاعتراف بالممتلكات، المنشآت والمعدات بالقيمة العادلة، بينما لم يتضمن المعيار IAS 16 هذه الأحكام.

8. تضمن المعيار IPSAS 17 تعريفات لـ"خسارة الانخفاض للأصل غير المولد للنقد"، و"القيمة القابلة للاسترداد للخدمة"، بينما لم يتضمن المعيار IAS 16 هذه التعريفات.
9. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: كقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية،والدخل، والربح أو الخسارة وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية ، والإيرادات، والفائض أو العجز وفق معايير IPSASs.
10. تضمن المعيار IPSAS 17 دليلا عن تكرار عمليات إعادة تقييم الممتلكات، المنشآت والمعدات، بينما لم يتضمن المعيار IAS 16 هذا الدليل.

الإيجارات Leases
(المعيار IAS 17 والمعيار IPSAS 13)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 17: لقد تطرق المعيار إلى المعاملة المحاسبية للإيجارات في القوائم المالية لكل من المؤجر والمستأجر، **ويقابله المعيار IPSAS 13**.

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IAS 17: ينطبق المعيار في المحاسبة عن الإيجارات ما عدا اتفاقيات الإيجار المرتبطة بالتنقيب عن أو استخدام الموارد غير المتجددة كالبترول ولا ينطبق كأساس قياس للأصول المؤجرة التالية: الممتلكات المقتناة من قبل المستأجرين التي تعامل كممتلكات مستثمرة والتي يستخدم المستأجر لقياسها القيمة العادلة بموجب المعيار IAS 40، الممتلكات المستثمرة التي يقوم المؤجر بتزويدها بموجب الإيجار التشغيلي، الأصول البيولوجية المقتناة من قبل المستأجر بموجب الإيجار التمويلي، الأصول البيولوجية التي يقوم المؤجر بتزويدها بموجب الإيجار التشغيلي

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

عقد الإيجار lease: اتفاقية يقوم المؤجر بموجبها بمنح المستأجر حق استخدام أصل معين مقابل مبلغ يقوم بدفعه المستأجر وذلك لفترة معينة.

الإيجار التمويلي Finance lease: إيجار يتم بموجبه تحويل مخاطر الملكية وحوافزها لأصل معين من المؤجر إلى المستأجر.

الإيجار التشغيلي Operating lease: الإيجار الذي لا يتم تصنيفه كإيجار تمويلي.

الحد الأدنى لمدفوعات الإيجار Minimum lease payments: المدفوعات التي يتطلب دفعها خلال فترة الإيجار ، وتتضمن بالنسبة للمستأجر أي مبالغ يتكفل دفعها ، وتتضمن بالنسبة للمؤجر أي قيمة متبقية مكفولة له.

رابعاً: بيان أقسام الإيجارات: (1)الإيجار التمويلي: ويجب توفر الشروط الثمانية التالية:

(أ)تحويل ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة الإيجار، (ب) أن المستأجر يملك خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل من القيمة العادلة في تاريخ ممارسته، (ج) أن مدة الإيجار تغطي غالبية العمر النافع للأصل حتى لو لم يتم ممارسة خيار التملك،(د) تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار في بداية فترة الإيجار مساوية تقريبا للقيمة العادلة للأصل المؤجر،(هـ)أن الأصل المستأجر يكون بطبيعة خاصة يمكن فقط أن يتم الاستفادة منه من قبل المستأجر بدون أي تعديلات كثيرة،(و)أن المستأجر قد يكون مخولا بإلغاء عقد الإيجار، وبذلك فإن الخسائر التي يتحملها المؤجر نتيجة للإلغاء تكون بسبب المستأجر،(ز) يستفيد المستأجر من المكاسب أو يتحمل الخسائر الناتجة عن تقلبات القيمة العادلة للقيمة المتبقية،و(ح)للمستأجر القدرة على الاستمرار لفترة ثانية بإعادة استئجار الأصل بإيجار يقل عن معدل الإيجار السوقي.**(2) الإيجار التشغيلي**: وهو الإيجار الذي لا يتم تصنيفه كإيجار تمويلي.

خامساً: تحديد المعاملة المحاسبية للإيجار(أ) الإيجار التمويلي: لدى المستأجر: يسجل كأصل والتزام، وتقسم دفعاته ما بين الفائدة وتخفيض الالتزام.**لدى المؤجر**: يسجل كممتلكات مستثمرة، ويسجل الإيراد كدخل تمويلي.(ب) **الإيجار التشغيلي:لدى المستأجر:** تسجل دفعات الإيجار كمصروف ويخفض بالحوافز المستلمة. **لدى المؤجر**: تسجل دفعات الإيجار كإيراد وتخفض بالحوافز الممنوحة، ويبقى الأصل في دفاتر المستأجر.

سادساً: التعرف على عمليات البيع وإعادة الاستئجار : الإيجار التمويلي : أي زيادة في العوائد عن القيمة المرحلة تسجل وتطفأ على مدى فترة الإيجار وذلك بالنسبة للإيجار التمويلي. **الإيجار التشغيلي**: إذا كان السعر البيعي أقل من القيمة العادلة فيجب الاعتراف بالربح أو الخسارة مباشرة، أما العكس فيجب تأجيل الزيادة وإطفاءها على مدى فترة الاستخدام.

سابعاً: تحديد متطلبات الإفصاح: هناك مجموعة من الإفصاحات بواسطة المؤجر والمستأجر حسب نوعية الإيجار تمويلياً كان أم تشغيلياً.

ثامناً: مقارنة المعيار IAS 17 والمعيار IPSAS 13

1. تضمن المعيار IPSAS 17 تعليقاً إضافياً للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
2. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: كقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية،والدخل، والربح أو الخسارة وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية ، والإيرادات، والفائض أو العجز وفق معايير IPSASs.
3. تضمن المعيار IPSAS 13 دليلا تطبيقيا إضافيا عن تصنيف الإيجار، كيفية المحاسبة عن الإيجار التمويلي من قبل المستأجر، كيفية المحاسبة عن الإيجار التمويلي من قبل المؤجر، احتساب الفائدة الضمنية في الإيجار التمويلي.

الإيراد Revenue
(المعيار IAS 18 والمعيار IPSAS 9)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 18: ويتعلق المعيار بالإيراد وكيفية قياسه، وتطرق المعيار إلى كيفية الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع وتقديم الخدمات، ويلاحظ أن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تبنى مفهوم الدخل كعنصر من عناصر القوائم المالية وليس الإيراد، والذي يتضمن المكاسب إضافة إلى الإيراد، وسيحل المعيار IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء محل المعيارين IAS 11 و IAS 18، وكذلك محل التفسيرات SIC 31 و IFRIC 13 و IFRIC 15وIFRIC 18 اعتبارا من 2017/1/1، **ويقابله المعيار IPSAS 9** المتعلق بالإيراد من العمليات التبادلية، علما بأن هناك معيار آخر من معايير IPSASs يتعلق بالإيراد وهو **المعيار IPSAS 23** المتعلق بالإيراد من العمليات غير التبادلية –الضرائب والتحويلات.

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IAS 18: ينطبق المعيار على الإيرادات التي تتحقق بالطرق التالية: مبيعات البضاعة.، تقديم الخدمات، الإيرادات التي تتحقق من استخدام الغير لأصول المنشأة، كالإيجارات والفوائد وتوزيعات الأرباح والأتاوات. **ولا ينطبق المعيار** على الإيرادات المتحققة بالطرق التالية: الإيجارات، توزيعات الأرباح ، عقود التأمين، التغيرات في القيمة العادلة للأدوات المالية والأصول غير المتداولة ،و الاعتراف المبدئي والتغيرات في قيمة الأصول البيولوجية والاعتراف المبدئي بالمنتج الزراعي .

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الدخل Income: الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات نقدية واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في المطلوبات بحيث تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية، ما عدا ما يتعلق منها بمساهمات الملاك.

الإيراد Revenue: هو التدفق الإجمالي للمنافع الاقتصادية خلال الفترة (نقدية، حسابات مدينة، أصول أخرى) الذي ينشأ نتيجة للأنشطة التشغيلية العادية للمنشأة (مثل مبيعات البضاعة، أتعاب الخدمات، الفائدة، حقوق التأليف، التوزيعات) أي التي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك تنتج عن مساهمات الملاك .

المكاسب Gains: هي زيادة في المنافع الاقتصادية تظهر أو لا تظهر بسبب الأنشطة العادية للمنشأة، وغالبا ما تظهر بسبب الأنشطة العرضية باستثناء الأنشطة التي تؤدي إلى توليد الإيرادات، أو التي ترتبط بمساهمات الملاك.

القيمة العادلة: القيمة التي بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

رابعاً: بيان كيفية قياس الإيراد: يتم قياسه بالقيمة العادلة.

خامساً: مناقشة الاعتراف بالإيراد وطرق تحققه: ويتضمن الاعتراف شرطين هما احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة وإمكانية قياس المنافع بموثوقية.، أما طرق تحققه فهي: البيع، وفق نسبة الانجاز بتقديم الخدمات، على أساس زمني، قبل الإنتاج، بعد الإنتاج، خلال الإنتاج.

سادساً: مناقشة مفهوم المقابلة: ويعني مقابلة الإيراد بتكلفته (المصروفات).

سابعاً: بيان متطلبات الإفصاح: وتتضمن السياسات المحاسبية التي تم استخدامها للاعتراف بالإيرادات، ومقدار كل نوع من أنواع الإيرادات التي تم الاعتراف به بما في ذلك الإيرادات الناتجة عن عمليات تبادل السلع والخدمات.

ثامنا: مقارنة المعيار IAS 18 مع المعيار IPSAS 9

1. اختلاف مسمى المعيار، حيث أن المعيار IAS 18 بمسمى "الإيراد"، بينما المعيار IPSAS 9 بمسمى "الإيراد من العمليات التبادلية".

2.تم استخدام مفهوم "الدخل" في المعيار IAS 18 ومعايير IFRSs الأخرى، بينما تم استخدام مفهوم "الإيراد" في المعيار IPSAS 9 ومعايير IPSASs الأخرى، علما بأن الإيراد في كلا النوعين من المعايير بذات التعريف، ولكنه في المعيار IAS 18يعود على الأنشطة العادية.

3. تضمن المعيار IPSAS 17 تعليقاً إضافياً للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.

4. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: ومن أمثلة ذلك مفهوم "حقوق الملكية"، وفق معايير IFRSs ويقابله مفهوم "صافي الأصول /حقوق الملكية" وفق معايير IPSASs.

منافع الموظفين
Employees Benefits
(المعيار IAS 19 والمعيار IPSAS 25)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 19 وتحديد نطاقه: ولقد تطرق المعيار إلى بعض ما يتعلق بهذا الأصل الهام من اعتبارات يتم منحها له، وأطلق عليها اسم منافع الموظفين Employees Benefits، حيث يدور المعيار حول تحديد كيفية المحاسبة عن المنافع التي تقدم للموظفين، والتعرف على أنواع خطط المنافع التي تقدمها الشركة لموظفيها،وتحديد متطلبات الإفصاح عن منافع الموظفين، **ويقابله المعيار IPSAS 25**.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

خطة المستخدمين المتعددين Multiemployer plan : هي خطة مساهمة أو خطة منافع يتم فيها تجميع الأصول التي تمت المساهمة فيها من قبل شركات متعددة لا تخضع للسيطرة العامة تستخدم هذه الأصول لتزويد منافع لموظفي أكثر من منشأة.

القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة Present value of a defined benefit obligation: القيمة الحالية قبل خصم أي أصول خطة أو أي مدفوعات متوقعة أخرى واللازمة لإطفاء الالتزام الذي يظهر كنتيجة لخدمات الموظفين في الفترات السابقة والحالية.

تكلفة الخدمة الجارية Current service cost: الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة والذي يظهر كنتيجة لخدمات الموظفين في الفترة الحالية.

تكلفة الفائدة Interest cost : الزيادة خلال الفترة الحالية في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة التي تظهر بسبب استحقاق المنافع خلال سنة من الإطفاء بموجب الخطة.

أصول الخطة Plan assets: الأصول المقتناة من قبل صندوق منافع الموظفين بما في ذلك بوالص التأمين المؤهلة.

العائد على أصول الخطة Return on plan assets : الفائدة والتوزيعات أو أي دخل آخر يتم الحصول عليها من أصول الخطة، بما في ذلك أي مكاسب أو خسائر محققة وغير محققة من هذه الأصول مطروحا منها تكلفة إدارة الخطة وأي ضرائب مستحقة بموجب الخطة.

المكاسب والخسائر الاكتوارية Actuarial gains and losses:تعديلات الخبرة وأي تأثيرات في الافتراضات الاكتوارية، وتتمثل التعديلات الاكتوارية بالفروقات بين الافتراضات الاكتوارية المختلفة والمتحقق منها.

تكلفة الخدمة السابقة Past service cost: الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة لخدمات الموظفين في الفترات السابقة التي تظهر بسبب حدوث بعض التغييرات للمنافع المستحقة للموظفين، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة موجبة أو سالبة بالاستناد إلى زيادة المنافع أو انخفاضها .

ثالثاً: التعريف بمنافع الموظفين قصيرة الأجل والدفعات الأخرى: (أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل: وهي المنافع الواجبة الدفع خلال أثني عشر شهرا من تقديم الخدمة مثل: الأجور والعطل المدفوعة الأجر والمغادرات المرضية، العلاوات الإضافية، والمنافع غير النقدية مثل: العناية الطبية والإسكان.(ب) **دفعات العلاوات الإضافية والمشاركة في الأرباح:** وهي علاوات إضافية تحت مسميات عديدة كبدلات العمل الإضافي أو علاوات يتم إقرارها بالتزامن مع ما يمكن أن تمنحه الحكومة لموظفيها.

رابعاً: بيان أنواع خطط منافع الموظفين بعد الخدمة: (أ) خطط المساهمات المحددة: بموجبها تقوم المنشأة بدفع مساهمة ثابتة في صندوق معين تعود منافعه للموظفين بعد انتهاء خدماتهم، ولكن لا يوجد التزام قانوني أو استدلالي للقيام بإجراء دفعات أخرى، (ب) **خطط المنافع المحددة وهي:** خطة

تتضمن كافة المنافع الأخرى التي يتم تأديتها للموظفين بعد انتهاء الخدمة ما عدا المنافع المشمولة في خطة المساهمة المحددة.

خامسا: مناقشة أصول ومطلوبات صندوق التقاعد: يتم عرض أصول ومطلوبات كل خطة بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، ويجوز إجراء مقاصة بين أصول ومطلوبات الخطة عندما يكون هناك حق قانوني إلزامي باستخدام الفائض العائد لخطة معينة لإطفاء الالتزام في خطة أخرى .

سادساً: توضيح حالات تسوية المطلوبات والتقصير عن سدادها : تغطيتهم بموجب الخطة، أو تعديل شروط خطة المنافع المحددة كعدم توافق عنصر هام لخدمة مستقبلية لموظفين حاليين لزيادة لمنافع أو تتوافق مع تخفيض المنافع، ولحالات التقصير عن السداد أثر هام على القوائم المالية للمنشأة ويتم ربطها عادة بعمليات إعادة الهيكلة أو إعادة التنظيم، ويتم الاعتراف بها في القوائم المالية في ذات الوقت الذي يتم الاعتراف به بعمليات إعادة الهيكلة، إضافة إلى متطلبات أخرى.

سابعاً: بيان منافع إنهاء الخدمة وتعويض الملكية: (أ) منافع إنهاء الخدمة:فيما يتعلق بمنافع إنهاء الخدمة فقد تضمن المعيار وجوب الاعتراف بالمبالغ واجبة الدفع عندما تكون المنشأة فقط ملتزمة بإنهاء خدمة موظف أو مجموعة من الموظفين قبل تاريخ التقاعد، والتزويد بمنافع إنهاء الخدمات كنتيجة عرض لتشجيع الوفرة الاختيارية. **(ب) منافع تعويض الملكية:** يحدد المعيار متطلبات الإفصاح المكثف لمنافع تعويض الملكية، ولكن لا يتطلب الاعتراف بمصروف التعويض لمنافع تعويض الملكية مثل خيارات الأسهم أو أي أدوات ملكية صادرة للموظفين كتعويض، ولا يتطلب الإفصاح كذلك عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو أي دفعة تتم على أساس مشترك.

ثامناً: تحديد متطلبات العرض والإفصاح: يتم تجميع بنود مصروفات التقاعد وعرضها بشكل تفصيلي حسب مسمى البند كتكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة والعائد على أصول الخطة ، أو كقيمة واحدة من خلال قائمة الدخل الشامل، وإفصاحات كافية لفهم أهمية خطط منافع الموظفين في المنشأة، سياسة الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الاكتوارية، وصف الخطة ، مكونات إجمالي المصروفات في قائمة الدخل الشامل، الافتراضات الاكتوارية الأساسية المستخدمة، وإفصاحات أخرى.

تاسعاً: عرض التفسير IFRIC 14 المتعلق بالمعيار IAS 19: يتعلق التفسير بأصول المنافع المحددة، متطلبات الحد الأدنى من التمويل ، إضافة إلى قضايا أخرى.

عاشراً: مقارنة المعيار IAS 19 بالمعيار IPSAS 25

1. يتضمن المعيار IPSAS 25 دليلا إضافيا عن خطط المكافآت في القطاع العام.
2. فيما يتعلق بالتزامات منافع ما بعد الخدمة المخصومة تضمن المعيار IAS 19 يتطلب من المنشآت تطبيق معدل خصم يستند إلى عوائد السندات عالية الجودة متوافقة مع العملة والمدة المقدرة لهذه الالتزامات، بينما يتطلب المعيار IPSAS 25 من المنشآت تطبيق معدل خصم يعكس القيمة الزمنية للنقود، ويتطلب كذلك المعيار IPSAS 25 من المنشآت الإفصاح عن أساس تحديد معدل الخصم.
3. يتضمن المعيار IPSAS 25 افتراض مسبق مرفوض بأن عدم قدرة الدفع طويلة الأجل تخضع لذات الدرجة من عدم التأكد لقياس منافع ما بعد الخدمة، وعند رفض هذا الافتراض، فتراعي المنشأة بعض أو كل حالات عدم القدرة على الدفع طويلة الأجل التي يجب أخذها بعين الاعتبار بنفس الطريقة لمنافع ما بعد الخدمة، ولا يتضمن المعيار IAS 19 مثل هذا الافتراض المسبق المرفوض.
4. يتطلب المعيار IPSAS 25 من المنشآت تحديد الالتزام الأولي لخطط المنافع المحددة عند التطبيق للمرة الأولى، وإذا كان الالتزام أكبر أو أقل من الالتزام الذي يجب الاعتراف به في ذات التاريخ ، فإنه يتطلب من المنشأة الاعتراف بهذه الزيادة أو النقص في الفائض أو العجز المتراكم، بينما يتطلب المعيار IAS 19 تحديد الالتزام الانتقالي لخطط المنافع المحددة ، وكذلك إذا كانت القيمة أكبر من القيمة التي يجب الاعتراف بها بموجب السياسة المحاسبية السابقة، فيجوز للمنشآت الاعتراف بهذه الزيادة على مدى فترة لا تتجاوز الخمس سنوات من تاريخ التطبيق.

5. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: كقائمة الدخل الشامل، والدخل، والأرباح المحتجزة وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية ، والإيرادات، والفائض أو العجز المتراكم وفق معايير IPSASs.

المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
(المعيار IAS 20)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 20: وقد تطرق المعيار إلى كيفية المحاسبة والإفصاح عن المنح والمساعدات الحكومية التي تحصل عليها المنشآت، ولا يقابله معيار من معايير IPSASs.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الحكومة Government: الحكومة، الأجهزة الحكومية والجهات المماثلة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

المساعدة الحكومية Government assistance: إجراء حكومي يهدف لتزويد منافع اقتصادية محددة لمنشأة معينة ، أو مجموعة من المنشآت تحققت فيها مجموعة من الشروط، ولا تشمل المساعدة الحكومية لأغراض هذا المعيار المنافع التي يتم تزويدها بطريقة غير مباشرة بموجب قانون يؤثر على الشروط التجارية العامة، مثل شروط البنية التحتية التي ترمي إلى تطوير مناطق معينة، أو فرض قيود تجارية على المنافسين .

المنح الحكومية Government grants: هي مساعدات حكومية تأخذ شكل تحويلات موارد لمنشأة معينة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط معينة تتعلق بأنشطة تشغيلية للمنشأة، ويستثنى منها المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول، وكذلك العمليات مع الحكومة التي لا يمكن فصلها عن العمليات التجارية العادية في المنشأة.

المنح الحكومية المتعلقة بالأصول Grants related to assets: هي منح حكومية تكون شروطها الأساسية شراء المنشأة أو بناءها أو اقتناءها لأصل أو أصول غير متداولة، وقد تكون هناك بعض الشروط المساندة والتي تقيد نوع أو موقع الأصول أو الفترات التي خلالها يتم اقتناء هذه الأصول.

المنح الحكومية المتعلقة بالدخل Grants related to income: المنح الحكومية بخلاف تلك المتعلقة بالأصول.

القروض المتنازل عنها Forgivable loans: القروض التي يتم التنازل عنها من قبل الجهة المقرضة في ضوء شروط معينة.

القيمة العادلة Fair value: القيمة التي يتم بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب منتظمة في تاريخ القياس.

ثالثاً: بيان الاعتبارات العامة المتعلقة بالمحاسبة عن المنح الحكومية: (1)يتم الاعتراف بالمنح الحكومية التي تقدمها الحكومة للمنشأة عندما يكون هناك تأكد معقول:(أ)أن المنشأة ستلتزم بالشروط المرفقة بالمنحة.(ب) أنه سيتم استلام المنحة.(2) لا يؤثر شكل استلام المنحة على الأسلوب المحاسبي الذي يجب تطبيقه، (3) يتم معاملة القرض الذي يتم التنازل عنه كمنحة حكومية عند توفر تأكد معقول لتحقيق شروط التنازل.(4)عند الاعتراف بالمنحة الحكومية يجب الاعتراف بالمطلوبات والأصول الغارقة استنادا إلى المعيار IAS 37. (5)هناك مدخلان للتعامل مع المنح الحكومية:(أ)مدخل رأس المال: الاعتراف بالمنحة مباشرة في حقوق الملكية.(ب)مدخل الدخل: الاعتراف بالمنحة كدخل على مدى فترة أو أكثر.(6)وفيما يتعلق بالمنح غير النقدية مثل الأراضي فيتم المحاسبة عنها وفقا لقيمتها العادلة، ويمكن استخدام القيمة الاسمية Nominal Value.(7)وبالنسبة للمنح المستلمة كتعويض للتكاليف التي تم تحملها من قبل المنشأة أو كدعم مالي مباشر مع عدم وجود تكاليف مستقبلية ذات علاقة، فيجب الاعتراف بها كدخل في الفترة التي تم استلامها فيها.

رابعاً: تحديد كيفية عرض المنح الحكومية : يتم عرض المنحة كدخل مؤجل أو تطرح من القيمة المرحلة للأصل ذات العلاقة.

خامساً: بيان المعاملة المحاسبية لسداد المنحة الحكومية: عندما تصبح المنحة واجبة السداد تعامل كتغير في التقدير.

سادساً: بيان الاعتبارات العامة المتعلقة بالمحاسبة عن المساعدات الحكومية: لا يمكن تحديد قيم معقولة للمساعدات الحكومية ، ولا تتضمن المنح الحكومية المساعدات الحكومية والتي لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية

سابعاً: تحديد متطلبات الإفصاح والأحكام الانتقالية: 1. الإفصاح عن المنح الحكومية: يجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المعتمدة للمنح بما في ذلك أسلوب العرض في القوائم المالية، طبيعة وحجم المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية، الشروط التي لم يتم الالتزام بها والأمور الطارئة المرفقة بالمنح التي تم الاعتراف بها.**2. الأحكام الانتقالية :** الالتزام بمتطلبات الإفصاح إذا كان ذلك مناسبا، تعديل القوائم المالية بالتغير في السياسات المحاسبية بالاستناد إلى المعيار IAS 8 المتعلق بالسياسات المحاسبية، التغير في التقدير المحاسبي والأخطاء، تطبيق الشروط المحاسبية الخاصة بالمعيار فقط على المنح أو النسب من المنح والتي تصبح قابلة للاستلام أو قابلة للسداد قبل تاريخ سريان المعيار.

ثامناً: عرض التفسير SIC 10: لقد كان هناك غموض فيما يتعلق بانطباق المعيار على المساعدات الحكومية التي تهدف إلى تشجيع المنشآت بالعمل في مناطق أو صناعات معينة، حيث أوضح التفسير أن مثل هذه الأنشطة ينطبق عليها المعيار IAS 20.

آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
(المعيار IAS 21 والمعيار IPSAS 4)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 21 وتحديد نطاقه : ألغى المعيار التفسيرات **SIC 30, SIC 11 ,SIC 19**، وتطرق المعيار إلى كيفية ترجمة العمليات المالية التي تتم بالعملة الأجنبية(الاستيراد، التصدير والاقتراض)، أو القوائم المالية للعمليات الأجنبية Foreign Operations(الشركات التابعة أو الزميلة أو الحقوق في العقود المشتركة)، والمحور الرئيسي في ذلك تحديد العملة الوظيفية، **ويقابله المعيار IPSAS 4.**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

العملة الوظيفية Functional Currency: العملة السائدة في البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة، واستعملت عبارة (العملة الوظيفية) في المراجعة التي تمت عام 2003 للمعيار IAS 21 بدلا من عملة القياس، ولكن بذات المعنى .

عملة العرض Presentation Currency: العملة التي يتم بموجبها عرض القوائم المالية.

فروقات الصرف Differences Exchange: الفروقات الناتجة عن ترجمة عدد معين من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بمعدلات صرف مختلفة.

العمليات الأجنبية Foreign Operations: هي الشركات التابعة أو الزميلة أو العقد المشترك أو فروع الشركة والتي تقوم بأنشطتها في دولة أخرى أو بعملة أخرى غير تلك المتعلقة بالوحدة الإبلاغية.

سعر الإغلاق Closing rate: سعر الصرف السائد في تاريخ نهاية الفترة الإبلاغية.

السعر الفوري Spot rate: سعر الصرف للتسليم الفوري.

ثالثاً: تحديد كيفية التعرف على العملة الوظيفية : ويرتبط اعتبار عملة معينة كعملة وظيفية بتحقق مجموعة من الشروط هي: (1) العملة التي تؤثر في أسعار مبيعات السلع والخدمات.(2) عملة البلد التي تؤثر تشريعات وقوى المنافسة في سياسة التسعير في المنشأة.(3) العملة التي تتم بها التدفقات النقدية الخارجة المرتبطة بتكلفة المواد والرواتب والأجور.(4) يتم بها توليد مصادر التمويل الرئيسية للمنشأة الأجنبية .(5) العملة التي يحتفظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية بها.

رابعاً: بيان الخطوات الأساسية التي تتم بموجبها ترجمة القيم بالعملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية:
(1) يجب تسجيل العملية الأجنبية مبدئيا بسعر الصرف السائد في تاريخ العملية ، وفي أي تاريخ لاحق لتاريخ إعداد ميزانية: (أ)يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية بسعر الإغلاق.(ب)يجب التقرير عن البنود غير النقدية المسجلة بالتكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ العملية.(2)وفيما يتعلق بالبنود غير النقدية المسجلة بالقيمة العادلة يجب التقرير عنها بالسعر السائد عندما تم تحديد القيمة العادلة.(3)وبالنسبة لفروقات أسعار الصرف فيتم الاعتراف بها في قائمة الأرباح أو الخسائر.(4) وإذا تم الاعتراف بمكسب أو خسارة للبنود غير النقدية مباشرة في الدخل الشامل فما يتعلق بالصرف الأجنبي من مكسب أو خسارة يتم الاعتراف به أيضا في الدخل الشامل.
(5) وهناك حالتان تم التطرق إليهما فيما يتعلق بترجمة العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية وهما: (أ) فيما يتعلق بتكلفة الممتلكات، المنشآت والمعدات والاهلاك المتعلق بها فيتم ترجمتها بسعر الصرف في تاريخ اقتناء هذه الأصول، وإذا تم إعادة تقييمها باستخدام الأسلوب المحاسبي البديل بالقيمة العادلة، فيتم استخدام أسعار الصرف السائدة بتاريخ تحديد القيمة العادلة.(ب) ويتم ترجمة المخزون بسعر الصرف السائد بتاريخ اقتناءه، وإذا تم تقييم المخزون بالقيمة القابلة للتحقق NRV فيتم استخدام سعر الصرف السائد بتاريخ تقدير القيمة القابلة للتحقق.

خامساً: عرض الاعتبارات العامة لتطبيق المعيار IAS 21: (1) يجب أن يظهر الجزء المتعلق من مكاسب أو خسائر الصرف بالحقوق غير المسيطر عليها ضمن هذا الحساب وليس ضمن حقوق الملكية.(2) يتم التعامل مع الشهرة الموجبة كأصل وكدخل في حالة الشهرة السالبة. (3) يتم حذف العمليات المتداخلة بين المجموعة.(4) لا يتم إلغاء فروقات بأسعار الصرف في القوائم المالية للشركة الأم. (5) يراعى ما ورد في المعيارين IAS 27 و IAS 28 فيما يتعلق بالاختلاف في تواريخ إعداد القوائم المالية بين المنشأة الأجنبية والمنشأة مصدرة التقرير. (6) وعندما تفقد الشركة الأم السيطرة على الشركة التابعة ، فإنه يترتب على ذلك أن فروقات أسعار الصرف المستحقة(المؤجلة) والتي تم تجميعها في حقوق الملكية تؤدي إلى الاعتراف بارتفاع في ربح أو خسارة الشركة الأم لصافي الاستثمارات في الشركة التابعة، (7) اعتبارات أخرى

سادساً: التعرف على كيفية التحوط لفروقات أسعار الصرف ومعالجتها محاسبيا : قد ترغب الشركة بحماية نفسها من مخاطر تغير أسعار الصرف، بنقل المخاطر إلى طرف ثالث، وفي هذه الحالة يتم العمل بمحاسبة التحوط Hedge Accounting ، وتقوم بإبرام عقد آجل لشراء عملة أجنبية في حالة الشراء على الحساب(الاستيراد)، وبيع عملة أجنبية في حالة البيع على الحساب(التصدير)، يتفق تنفيذ العقد مع عملية التحصيل أو السداد، وعملياً فإن المكاسب التي تحققها المنشأة نتيجة للعملية التي تمت، تمثل خسائرا لها نتيجة إبرام العقد المتعلق بالعملة الأجنبية

سابعاً: تحديد متطلبات الإفصاح : يتم الإفصاح عن: (أ) صافي فروقات أسعار الصرف المصنفة كجزء منفصل في حقوق الملكية وتسوية لقيمة فروقات أسعار الصرف في بداية ونهاية الفترة. (ب) وعندما تختلف عملة العرض عن العملة الوظيفية فيتم الإفصاح عن هذه الحقيقة مع العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.(ج) التغير في العملة الوظيفية للوحدة الإبلاغية أو للعملية الأجنبية الهامة والسبب وراء ذلك.

ثامنا: مقارنة المعيار IAS 21 والمعيار IPSAS 4

1. تضمن المعيار IPSAS 4 تعليقاً إضافياً للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
2. تضمن المعيار IPSAS 4 أحكاما انتقالية إضافية عند تطبيق معايير IPSASs للمرة الأولى، لإطفاء فروقات الترجمة المتراكمة المتواجدة في ذلك التاريخ إلى الصفر، وهذا يتكيف مع ما ورد في المعيار IFRS 1 المتعلق بتطبيق معايير IFRSs للمرة الأولى.
3. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: كقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية والمجموعة والدخل وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية والوحدة الاقتصادية والإيراد وفق معايير IPSASs.

تكاليف الاقتراض Borrowing Costs
(المعيار IAS 23 والمعيار IPSAS 5)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 23: لقد تطرق المعيار IAS 23 إلى تحديد إمكانية رسملة تكاليف الاقتراض باعتبارها جزء من تكلفة بناء أو شراء أو إنتاج أصول معينة ، وأبرز التعديلات التي تمت على المعيار IAS 23 هي إلغاء بديل اعتبار تكاليف الاقتراض مصاريف يتم تحميلها على قائمة الأرباح أو الخسائر، ويقابله المعيار IPSAS 5.

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IAS 23: يتعلق المعيار بالمحاسبة عن تكاليف الاقتراض، ولا تعتبر كافة تكاليف الاقتراض قابلة للرسملة، ويتم رسملة فقط ما يتعلق من هذه التكاليف ببناء ، اقتناء، أو إنتاج أصول مؤهلة، باعتبارها جزء من تكاليف هذه الأصول.

وتقتصر تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة على التكاليف المرتبطة بالاقتراض الخارجي وليس ما يتعلق بالتمويل عن طريق حقوق الملكية، لذلك لم يتطرق المعيار إلى التكاليف الضمنية أو الحقيقية لحقوق الملكية بما في ذلك الأسهم الممتازة التي تصنف كمطلوبات(الأسهم الممتازة القابلة للاستدعاء محددة فترة الإطفاء)

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

تكاليف الاقتراض Borrowing costs: هي الفائدة والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها من قبل المنشأة من أجل اقتراض الأموال.

الأصل المؤهل Qualified asset: هو الأصل الذي يحتاج إلى فترة زمنية ضرورية ليصبح جاهزا للاستخدام المقصود، ويمكن أن يكون نوع من الممتلكات أو المنشآت أو الأجهزة أو الممتلكات المستثمرة خلال فترة الإنشاء، أو أصول غير ملموسة خلال فترة التطوير أو بضائع حسب الطلب.

رابعاً: تحديد الأصول المؤهلة للرسملة: هي الأصول التي تحتاج إلى فترة زمنية ضرورية لتصبح جاهزة للاستعمال المقصود، ويمكن أن تكون أصول غير ملموسة أثناء التطوير، أو أصول ملموسة خلال البناء، أو بضاعة تحتاج لفترة زمنية لتأهيلها للبيع، ويشترط لرسملة الفائدة وجود أصل سيتم استخدام تمويل خارجي لبناءه، كذلك استخدام الأصل في العملية الإنتاجية وليس لأغراض إعادة بيعه.

خامساً: بيان كيفية الاعتراف بتكاليف الاقتراض: (1)اعتبار الفائدة كمصروفات تحمل على قائمة الدخل الشامل وقد ألغي هذا البديل وتم سريان التعديل اعتبارا من 2009/1/1.(2) رسملة الفائدة المتعلقة بالبناء أو الإقتناء أو إنتاج أصول واعتبارها جزء من تكلفة الأصل ذات العلاقة، ولكن يشترط لهذه الفوائد تحقق شروط الاعتراف بالأصل وهي: (أ)أن تؤدي هذه الفوائد إلى تدفق المنافع الاقتصادية إلى المنشأة، إمكانية قياس هذه التكاليف بموثوقية.

سادساً: تحديد الأموال المقترضة المتعلقة بالرسملة: يجب اقتراض أموال لبناء أصل ، وإذا خصصت هذه الأموال لغايات بناء الأصل فيتم رسملة فوائدها، وإذا تم اقتراض أموال بشكل عام واستخدم جزء منها لبناء الأصل، فيتم احتساب المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض بموجب المعادلة التالية:

المتوسط المرجح لتكاليف القروض = مجموع تكاليف القروض/مجموع قيم القروض

ويطرح عائد استثمار الأموال المقترضة خصيصا للبناء عند استثمارها من الفائدة المؤهلة للرسملة.

سابعاً: تحديد توقيت رسملة تكاليف الاقتراض: تتكون تكاليف الاقتراض من ثلاثة بنود رئيسية وهي: (أ)الفائدة على الأموال المقترضة. (ب) إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالأموال المقترضة.(ج)إطفاء التكاليف الإضافية التي تم تحملها عند إجراء ترتيبات الاقتراض.

ثامناً: تحديد متطلبات الإفصاح: السياسة المحاسبية التي تم تبنيها، مقدار تكلفة الاقتراض التي تمت رسملتها خلال الفترة، معدل الرسملة المستخدم.

تاسعا: مقارنة المعيار IAS 23 والمعيار IPSAS 5

1. تضمن المعيار IPSAS 5 تعليقاً إضافياً للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
2. تضمن المعيار IPSAS 5 تعارفي مختلفة عما موجود في المعيار IAS 23.
3. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: كقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية والمجموعة والدخل وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية والوحدة الاقتصادية والإيراد وفق معايير IPSASs.

إفصاحات الطرف ذات العلاقة
Related Party Disclosures
(المعيار IAS 24 والمعيار IPSAS 20)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 24 وتحديد نطاقه: ويتطرق المعيار إلى العلاقات الهامة التي تؤثر على مركز المنشأة المالي وربحيتها وتدفقاتها النقدية، ووجوب الإفصاح عنها.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

الطرف ذات العلاقة: شخص أو منشأة على علاقة بمنشأة(المنشأة الإبلاغية) تقوم بإعداد تقاريرها المالية الخاصة بها.

1. وتبين البنود الثلاثة التالية كيف يمكن أن يكون الشخص أو فرد في العائلة المقربة للشخص على علاقة بالمنشأة الإبلاغية:له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة الإبلاغية، له تأثير هام على المنشأة الإبلاغية، أو عضو في موظفي الإدارة الرئيسية للمنشأة الإبلاغية أو الشركة الأم للمنشأة الإبلاغية.
2. وتعتبر المنشأة على علاقة بالمنشأة الإبلاغية إذا تحققت واحدة من الشروط التالية:

أ. أن المنشأتين طرفان في مجموعة واحدة ويعني ذلك أن الشركة الأم والشركة التابعة والشركة التي تتبع الشركة التابعة على علاقة ببعضها البعض.

ب. أن إحدى الشركات زميلة أو عقد مشترك لمنشأة أخرى أو زميلة أو عقد مشترك ضمن مجموعة.

ج. كلا الشركتين عقد مشترك لطرف ثالث.

د. إحدى الشركتين عقد مشترك لطرف ثالث والثانية زميلة للطرف الثالث.

ه. أن الشركة تعتبر بمثابة خطة منافع ما بعد التقاعد وذلك لمنافع الموظفين في المنشأة الإبلاغية أو منشأة على علاقة بالمنشأة الإبلاغية، وإذا كانت المنشأة تعتبر هي بمثابة خطة منافع فإن المستخدمين يعتبرون على علاقة بالمنشأة الإبلاغية.

و. أن المنشأة مسيطر عليها أو تحت سيطرة مشتركة من الأشخاص المذكورين في بند 1 أعلاه.

ز. إذا كان لشخص من المذكورين في بند 1 أعلاه تأثير هام على المنشأة أو عضو في موظفي الإدارة الرئيسية للمنشأة أو للشركة الأم للمنشأة.

العمليات بين الأطراف ذات العلاقة: هي تحويل موارد وخدمات ومطلوبات بين الأطراف ذات العلاقة بغض النظر عمّن يتحمل السعر، ويمكن أن يتحدد السعر المشار إليه بإحدى الطرق التالية:

1- **سعر البيع**: أي يحدد السعر وكأن الطرف ذات العلاقة كأي طرف خارجي يتم البيع إليه.

2- **سعر إعادة البيع**: وهو السعر الذي يقوم الطرف ذات العلاقة المستلم للموارد والبضائع بإعادة البيع فيه إلى طرف خارجي.

3- **سعر التكلفة** : ويتم البيع إلى الطرف ذات العلاقة بسعر التكلفة دون إضافة أي هامش ربح على هذا السعر، وتكون التكلفة حسب النظام المتبع سواء كان نظام التكلفة الكلية أو نظام التكلفة المتغيرة أو نظام التكلفة المستغلة.

4- **سعر التكلفة مضافا إليه هامش ربح معين**: ويتم إضافة هامش ربح معين إلى التكلفة التي تم تحديدها في(ج) بأعلاه.

الموظفون الإداريون الرئيسيون : هم الأشخاص الذين لديهم الصلاحية والمسئولية عن التخطيط والإدارة وضبط أنشطة المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر ويشمل ذلك جميع المدراء (سواء كانوا تنفيذيين أو غير ذلك).

أعضاء العائلة المقربين لشخص معين: هم أعضاء العائلة الذين يتوقع ان يكون لهم تأثير أو يتم التأثير عليهم من قبل شخص في معاملتهم مع الشركة، ويشمل ذلك: شركاء وأبناء الشركاء المحليين، أبناء الشريك المحلي، أقارب الشخص أو الشريك المحلي.

التعويض Compensation: ويشمل كافة المنافع كما هي مبينة في المعيارين IAS 19 وIFRS 2 وكذلك الاعتبارات المدفوعة نيابة عن الشركة الأم للمنشأة .

السيطرة Control: القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لنشاط معين للحصول على منافع منه.

السيطرة المشتركة Joint Control: المشاركة التعاقدية المتفق عليها للسيطرة على النشاط الاقتصادي حيث يتم الاتفاق الجماعي على القرارات الإستراتيجية المتعلقة بذلك النشاط ، أي لا يكون لأي متعاقد سيطرة عليه بشكل منفرد .

التأثير الهام Significant influence: القدرة على المشاركة في القرارات المالية والتشغيلية المتعلقة بالمنشاة ولكن بدون سيطرة على تلك السياسات.

ثالثا: بيان معايير تحديد الأطراف ذات العلاقة: الحالات التي تعتبر أطراف ذات علاقة:(1)إذا كان الطرف بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط أو أكثر: (أ)يسيطر أو تمت السيطرة عليه أو تحت سيطرة عامة لمنشأة معينة. (ب)له مصلحة في المنشأة تخوله بوجود تأثير هام عليها. (ج)له سيطرة مشتركة على المنشأة كما هو الحال في العقود المشتركة.(2)كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن شركة زميلة. (3) كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن عقد مشترك والتي تكون فيه المنشأة كمتعاقد.(4)كان الطرف ذات العلاقة واحد من الموظفين الإداريين الرئيسيين للمنشأة أو شركتها الأم.(5)كان الطرف ذات العلاقة هو فرد مقرب لعائلة الشخص المذكور في (1)و(3)، كالأخ والأب والزوج والزوجة وأي علاقات نسب أخرى.(6) كان الطرف عبارة عن منشأة مسيطر عليها أو مشترك في السيطرة عليها أو تتأثر إلى حد كبير بقوة تصويت هامة في تلك المنشأة، تقام بشكل مباشر أو غير مباشر مع أي شخص مذكور في (4) و(5).(6)كان الطرف عبارة عن خطة منافع ما بعد الخدمة لمصلحة موظفي المنشأة أو أي منشأة أخرى تكون على علاقة بالمنشأة. **لا تعتبر الحالات التالية أطراف ذات علاقة :**(1)منشأتان لهما نفس المدير أو المدير الرئيسي.(2)متعاقدان لهما سيطرة مشتركة على عقد مشترك.(3)الممولين، الاتحادات التجارية، الهيئات والوكالات الحكومية في علاقتها العادية بالمنشأة.(4)العميل المنفرد، المورد، صاحب حق التأليف، الموزع، الوكيل العام والذين تتعامل معهم المنشأة من منطلق الاستقلالية الاقتصادية .

رابعاً: تحديد متطلبات الإفصاح: (1) العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة (2)العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.(3)تعويضات الإدارة.(4) المنشآت ذات العلاقة بالحكومة.

خامساً: مقارنة المعيار IAS 23 والمعيار IPSAS 5

1. اختلاف محتوى المعيار IPSAS 20 بشكل جوهري عن المعيار IAS 24.
2. لم يتضمن المعيار IPSAS 20 الاستثناء الذي تضمنه المعيار IAS 24 بخصوص المنشآت التابعة المملوكة بالكامل التي تكون مكان إقامة شركتها الأم في نفس الدولة وتقوم بإعداد قوائم مالية موحدة في تلك الدولة من اعتبارها طرف ذات علاقة.
3. لم يتضمن تعريف موظفي الإدارة الرئيسيين وفق المعيار IPSAS 20 أفراد العائلة المقربين والذي تضمنه تعريف المفهوم وفق المعيار IAS 24.
4. تضمن تعريف الطرف ذات العلاقة وفق المعيار IPSAS 20 علاقات الأطراف ذات العلاقة والذي تمت الإشارة إليه كملاحظة إضافية وفق المعيار IAS 24.
5. تضمن المعيار IPSAS 20 ضمن المصطلحات الرئيسية "تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين"، بينما تضمن المعيار IAS 24 مصطلح "التعويض" .
6. تضمن المعيار IPSAS 20 متطلبات إفصاح إضافية تتعلق بتعويض موظفي الإدارة الرئيسيين وأفراد العائلة المقربين، وبعض العمليات التي تحدث بين المنشأة وموظفي الإدارة الرئيسيين وأفراد العائلة المقربين.
7. تضمن المعيار IPSAS 5 تعليقاً إضافياً للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.

8. لم يتطلب المعيار IPSAS 20 الإفصاح عن معلومات تتعلق بالعمليات بين الأطراف ذات العلاقة التي تظهر في الظروف والأحوال العادية، بينما تضمن المعيار IAS 24 استثناءات محددة أكثر فيما يتعلق بالعمليات بين الأطراف ذات العلاقة التي تظهر في التعاملات العادية بين الأطراف.
9. الاختلاف في بعض المصطلحات المحاسبية: كالمدراء وفق معايير IFRSs ويقابلها أعضاء الهيئة الحاكمة وفق معايير IPSASs.

المحاسبة والإبلاغ من قبل خطط المنافع المحددة (منافع التقاعد)
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans (المعيار IAS 26)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 26 وتحديد نطاقه: تطرق المعيار إلى اعتبارات الإبلاغ المالي لخطة المنافع كمنشأة إبلاغية، وبذلك فالمعيار يبين شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الاستخدام العام لخطط منافع التقاعد سواء كانت رسمية أو غير رسمية، وإلى تحديد مبادئ القياس والإبلاغ لتقارير ومتطلبات الإفصاح لخطط منافع التقاعد، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار.**

القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة Actuarial present value of promised retirement benefits: القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المتوقعة بواسطة خطة منافع التقاعد للموظفين الحاليين والسابقين ومرتبطة بخدمات تمت تأديتها.

خطة منافع التقاعد Retirement benefits plan: ترتيبات رسمية وغير رسمية تستند إلى قيام منشأة بتزويد منافع لموظفين عند انتهاء خدمتهم أو بعد ذلك، وقد تأخذ شكل دفعات تقاعدية سنوية أو دفعات إجمالية ، وهذه المنافع أو مساهمات المستخدم بها يجب أن تكون قابلة للتحديد والتقدير قبل التقاعد بناء على شروط العقد(ترتيبات رسمية) أو بناء على ممارسات المنشأة(ترتيبات غير رسمية) .

خطة المساهمة المحددة Defined contribution plan: خطة منافع تقاعدية يتم بموجبها تحديد منافع التقاعد سيتم دفعها للمشاركين بناء على مقدار الأموال التي تمت المساهمة فيها للخطة من قبل المستخدم إضافة للعوائد عليها بعد ذلك.

خطة المنافع المحددة Defined benefit plan: خطة منافع تقاعدية يتم بموجبها تحديد منافع التقاعد التي سيتم دفعها للمشاركين بناء على معادلة عادة تستند إلى عوائد الموظفين و/أو سنوات الخدمة.

التمويل Funding: تحويل أصول(أموال) لمنشأة مستقلة (منفصلة عن المنشأة المستخدمة) لمقابلة المطلوبات لدفع منافع التقاعد.

صافي الأصول المتاحة للمنافع Net assets available for benefits:أصول خطة منافع التقاعد مطروحا منها المطلوبات عليها ما عدا القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة.

المشاركون Participants:أعضاء خطة منافع التقاعد وأي أشخاص آخرون يمكنهم الاستفادة من الخطة.

المنافع المكتسبة Vested benefits: الحقوق غير المشروطة باستمرار الوظيفة والتي تنشأ بموجب خطة منافع التقاعد

ثالثاً: التعريف بخطط المساهمات المحددة: وتتضمن قائمة التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع ، ووصفاً للسياسة التمويلية.

رابعاً: التعريف بخطط المنافع المحددة: يتضمن تقرير خطة المنافع المحددة ما يلي: (1) قائمة تبين صافي الأصول المتاحة للمنافع، القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد التي تم التعهد بها،(مع التفريق بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة) والزيادة أو العجز الناتج عن ذلك.(2)قائمة بصافي الأصول المتاحة للمنافع بما في ذلك الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد التي تم التعهد بها.

خامساً: تحديد متطلبات الإفصاح: وتتضمن إفصاحات عن: (1) قائمة الأصول المتاحة للمنافع،(2)قائمة التغيرات في الأصول المتاحة للمنافع،(3)وصفا للسياسة التمويلية،و(4)إفصاحات أخرى عن الخطط.

القوائم المالية المنفصلة
Separate Financial Statements
(المعيار IAS 27 والمعيار IPSAS 6)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 27 وتحديد نطاقه: لقد ترافق صدور المعيار بنسخته 2011 مع صدور المعيار IFRS 10، حيث تم تخصيص المعيار IAS 27 للقوائم المالية المنفصلة للشركة الأم والشركة المستثمرة في عقد مشترك أو شركة زميلة، أما المعيار IFRS 10 ، فتم تخصيصه للقوائم المالية الموحدة عن المجموعة، وقد تطرق المعيار IAS 27 إلى القوائم المالية المستقلة حيث يدور المعيار حول: (أ)بيان متطلبات المحاسبة والإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم المالية المستقلة.(ب)بيان المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالتوزيعات.(ج)بيان كافة متطلبات الإفصاح الأخرى المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة والعقود المشتركة والشركات الزميلة.(د)بيان متعلقات المعيار IAS 39 والذي سيحل محله المعيار IFRS 9 بالمعيار IAS 27 حول المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة والعقود المشتركة باستخدام أسلوب التكلفة، **ويقابله المعيار IPSAS 6** ، مع أن هذا المعيار صدر استنادا إلى المعيار IAS 27 قبل فصله إلى معيارين، أي أن المعيار IPSAS 6 يتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمنفصلة.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

القوائم المالية الموحدةConsolidated financial statements : القوائم المالية للمجموعة – الشركة الأم والشركة أو الشركات التابعة – والتي يتم فيها يتم عرض الأصول، المطلوبات، حقوق الملكية، الدخل، المصروفات، والتدفقات النقدية للشركة الأم والشركات التابعة لها كوحدة اقتصادية واحدة.

القوائم المالية المنفصلة Separate financial statements : القوائم المالية التي تقوم بعرضها الشركة الأم (الشركة المستثمرة والمسيطرة على شركة تابعة)، أو المستثمر مع سيطرة مشتركة (المستثمر في عقد مشترك)، أو المستثمر مع تأثير هام (المستثمر في شركة زميلة)، والتي يتم المحاسبة عن الاستثمارات بموجب التكلفة أو استناداً إلى المعيار IFRS 9 المتعلق بالأدوات المالية

الشركة التابعة Subsidiary: منشأة ما بما في ذلك المنشأة غير المساهمة مثل شركة التضامن والتي يتم السيطرة عليها من قبل شركة أخرى تعرف بالشركة الأم.

الشركة الأم Parent: الشركة التي تسيطر على شركة أخرى أو أكثر.

السيطرة على الشركة المستثمر فيها Control of an investee: سيطرة المستثمر(الشركة الأم) على الشركة المستثمر فيها عند تعرض المستثمر للتقلبات في العوائد أو امتلاك الحق في ذلك، والناتجة عن التدخل في الشركة المستثمر فيها، وله القدرة على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الشركة المستثمر فيها.

ثالثاً: بيان كيفية إعداد القوائم المالية المنفصلة: (1)متطلبات إعداد القوائم المالية المنفصلة: حيث لم يلزم أي المنشآت التي يجب عليها الالتزام بالمعيار.**(2) الأساليب المحاسبية المستخدمة**:وحصرها بالتكلفة أو بالاستناد إلى المعيار IFRS 9**(3)المنشآت المستثمرة**: وهو مفهوم جديد سيسري اعتباراً من مطلع عام 2014. **(4)الاعتراف بالتوزيعات**: ضمن قائمة الأرباح أو الخسائر أو استناداً إلى المعيار IAS 28 عند المحاسبة عن الاستثمارات وفق أسلوب الملكية.**(5)إعادة تنظيم المجموعة**: حيث يجب مراعاة عديد من الأمور أهمها ما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المنفصلة

رابعاً: بيان متطلبات الإفصاح: (1) إفصاحات معينة عند اختيار الشركة الأم عدم إعداد القوائم المالية الموحدة ، وبدلاً من ذلك إعداد قوائماً مالية منفصلة.(2) إفصاحات معينة عندما تقوم الشركة الأم أو

الشركة المستثمرة في شركة زميلة (لها تأثير هام) أو عقد مشترك (لها سيطرة مشتركة) بإعداد قوائم مالية منفصلة.

خامساً: مقارنة المعيار IAS 27 والمعيار IPSAS 6

1. الاختلاف في مسميات بعض القوائم المالية: كقائمة الدخل الشامل، حقوق الملكية،الأم،التابعة، المجموعة،الدخل وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، صافي الأصول /حقوق الملكية، المنشأة المسيطرة، المنشأة المسيطر عليها، الوحدة الاقتصادية، الإيراد وفق معايير IPSASs.
2. لم يتطلب المعيار IAS 27 الإفصاح ضمن القوائم المالية حول قائمة بالمنشآت المسيطر عليها الهامة، بينما تضمن المعيار IPSAS 6 هذا المتطلب.
3. تم عكس التعديلات على المعيار IAS 27 عند صدور المعيار IFRS 5 المتعلق بالأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة، بينما لم يتم عكس هذه التعديلات في المعيار IPSAS 1.
4. تضمن المعيار IPSAS 6 تعليقا إضافيا للمعيار بإمكانية تطبيقه في منشآت القطاع العام.
5. تضمن المعيار IPSAS 6 أمثلة تطبيقية تعكس واقع القطاع العام.
6. تضمن المعيار IPSAS 6 أحكاما انتقالية تجيز عدم إلغاء الأرصدة والعمليات بين منشآت الوحدة الاقتصادية للفترات الإبلاغية التي تبدأ خلال الثلاث سنوات التالية لتاريخ التطبيق للمرة الأولى ، ولم يتضمن المعيار IAS 27 هذه الأحكام.

الاستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركة
Investments in Associates and Joint Ventures
(المعيار IAS 28(2011 والمعيار IPSAS 7 والمعيار IPSAS 8)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 28 وتحديد نطاقه: تطرق المعيار IAS 28 بنسخته عن عام 2011، إلى الاستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركة ، وبذلك فقد ألغى المعيار IAS 31 المتعلق بالحقوق في العقود المشتركة، حيث تضمن كيفية المحاسبة عنها، وكذلك تضمن متطلبات تطبيق أسلوب الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركة، وعرف الشركة الزميلة استنادا إلى مفهوم التأثير الهام، **ويقابله بذلك المعياران IPSAS 7 و IPSAS 8.**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الشركة الزميلة Associate: هي منشأة يكون للمستثمر تأثير هام عليها.

التأثير الهام Significant influence: قدرة المستثمر على الاشتراك في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية في الشركة الزميلة ولكن ليس السيطرة بما فيها السيطرة المشتركة على هذه السياسات.

الترتيب المشترك Joint arrangement : ترتيب يكون لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.

السيطرة المشتركة Joint control :الاتفاق التعاقدي على المشاركة في السيطرة على ترتيب معين، والتي تتوافر فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة الملائمة موافقة بالإجماع للأطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة .

العقد المشترك Joint venture : ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي الأصول العائدة للترتيب.

المتعاقد المشترك Joint venturer : طرف في الترتيب المشترك له سيطرة مشتركة على العقد المشترك.

أسلوب الملكية Equity method : أسلوب محاسبي يتم بموجبه تسجيل استثمارات الملكية عند اقتناءها بالتكلفة و يتم تعديلها لاحقا لعكس حصة المستثمر في التغير اللاحق للاقتناء في صافي أصول الشركة المستثمر فيها، ويتم تضمين الربح أو الخسارة المتعلقة بالاستثمار في الشركة الزميلة (المستثمر فيها) في قائمة الدخل الشامل للمستثمر.

ثالثاً: التعريف بمفهوم التأثير الهام: يشترط للشركة الزميلة ملكية المستثمر لـ 20% فأكثر من أسهم الشركة الزميلة بالإضافة للتأثير الهام ، ويدل على وجود تأثير هام لدى المستثمر على الشركة الزميلة ما يلي:(1)تمثيل المستثمر في مجلس الإدارة أو أي هيئة تحكم الشركة الزميلة.(2)مشاركة المستثمر في عملية رسم السياسات في الشركة الزميلة.(3)العمليات الهامة بين المستثمر والشركة الزميلة.(4)تبادل الموظفين الإداريين بين المستثمر والشركة الزميلة.(5)الاحتياطات المتعلقة بالمعلومات الفنية الضرورية.(6) حقوق التصويت المحتملة.

رابعاً: التعريف بالمحاسبة باستخدام أسلوب الملكية: تتم باستخدام أسلوب الملكية ويعني تسجيل الاستثمارات في الشركة الزميلة أو العقد المشترك بالتكلفة وتعديلها زيادة بنصيبها من الأرباح وتخفيضا بنصيبها من الخسائر أو توزيعات الأرباح، ويتم التوقف عن استخدامه عند توقف التأثير الهام.

خامساً: بيان كيفية تطبيق أسلوب الملكية: (1)الشهرة: يتم الاعتراف بالشهرة الموجبة كأصل والشهرة السالبة كدخل بمقارنة تكلفة الاستثمار بصافي القيمة العادلة للأصول المشتراة.(2) **العمليات المتبادلة:** يراعى عدم الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة الناتجة، ويجب إعداد القوائم المالية للمستثمر والشركة الزميلة في نفس التاريخ متى كان ذلك ممكنا باستخدام ذات السياسات المحاسبية.(3)**الخسائر التي تفوق قيمة الاستثمارات:**إذا تساوت حصة المستثمر في الخسائر أو

زادت عن حقوقه في الشركة الزميلة والعقد المشترك، فإن المستثمر يتوقف عن الاعتراف بحصته من أي خسائر أخرى، وتكون حقوق المستثمر في الشركة الزميلة ممثلة في القيمة المرحلة للاستثمار في الشركة الزميلة بموجب أسلوب الملكية مع أي حقوق طويلة الأجل والتي تشكل جزء من صافي استثمار المستثمر في الشركة الزميلة، وبعد تخفيض حقوق المستثمر إلى الصفر، فإن أي خسائر إضافية يجب الاعتراف بها بموجب مخصص(التزام).(4)**عرض الاستثمارات في الشركة الزميلة والعقود المشتركة**:(أ)يجب تصنيف الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها بموجب أسلوب الملكية كأصول غير متداولة.(أ)يجب الإفصاح بشكل منفرد عن حصة المستثمر في الربح أو الخسارة للاستثمارات المحاسب عنها وفقا لأسلوب الملكية ، وكذلك القيم المرحلة لهذه الاستثمارات.(ج)يتم الإفصاح عن حصة المستثمر في العمليات غير المستمرة في الشركات الزميلة والعقود المشتركة أيضا بشكل منفصل.(د)يتم الاعتراف بحصة المستثمر في التغيرات المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية في الشركة الزميلة والعقود المشتركة ، مباشرة في حقوق الملكية للمستثمر.

سادساً: مقارنة المعيار IAS 28مع المعيارين IPSAS 7 و8 IPSAS

1. الاختلاف في مسميات بعض القوائم المالية: كقائمة الدخل الشامل، حقوق الملكية،الدخل وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، صافي الأصول /حقوق الملكية، الإيراد وفق معايير IPSASs.
2. تضمن المعياران IPSAS 7 وIPSAS 8 تعليقا إضافيا للمعيارين بإمكانية تطبيقهما في منشآت القطاع العام.
5. يتم تطبيق المعيار IPSAS 7 لكافة المنشآت الزميلة التي يمتلك فيها المستثمر حقوق ملكية على شكل اسهم أو أي أشكال ملكية أخرى، بينما لم يتضمن المعيار IAS 28 هذا المتطلب بحيث أنه لا يتطلب تطبيق المحاسبة المستندة إلى أسلوب الملكية إلا إذا كان للشركة الزميلة هيكل ملكية رسمي أو قابل للقياس.
6. تم عكس التعديلات على المعيار IAS 27 عند صدور المعيار IFRS 5 المتعلق بالأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة، بينما لم يتم عكس هذه التعديلات في المعيار IPSAS 8.
7. تضمن المعيار IPSAS 8 تعريفا مختلفا للعقد المشترك، كذلك تم استخدام الاتفاقية الملزمة بدلا من الترتيب التعاقدي.
8. تضمن المعيار IPSAS 8 أحكاما انتقالية تجيز للمنشآت التي تستخدم التوحيد النسبي عدم إلغاء الأرصدة والعمليات بين المتعاقدين والمنشآت المسيطر عليها والمنشآت المسيطر عليها سيطرة مشتركة للفترات الإبلاغية التي تبدأ خلال الثلاث سنوات التالية لتاريخ التطبيق للمرة الأولى ، بينما لم يجز المعيار IAS 27 استخدام التوحيد النسبي.

التقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم
Financial Reporting in Hyperinflationary Economics
(المعيار IAS 29 والمعيار IPSAS 10)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 29 وتحديد نطاقه: يتعلق بالمعيار التفسير **IFRIC 7** ، وألغى المعيار التفسيرين **SIC 19** و **SIC 30**، ويعالج القضايا الناتجة عن التمسك بمفهوم التكلفة التاريخية في ظل الارتفاع المستمر في الأسعار ووجوب أخذ القوة الشرائية للنقود بعين الاعتبار، وخاصة في الاقتصاديات التي تشهد معدلات تضخم عالية لتكون القوائم المالية غير مضللة، **ويقابله المعيار IPSAS 10**.

ثانياً: التعريف بخصائص الاقتصاديات نشطة التضخم: (1)تفضيل الجمهور الاحتفاظ بثروته على شكل أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبيا ،ولا يتم الاحتفاظ بالنقود المحلية وكذلك يتم استثمارها فور اقتناءها للمحافظة على قوتها الشرائية من التدهور بسبب التضخم،(2)نظرة الجمهور إلى النقود ليس من وجهة نظر العملة المحلية بل من وجهة نظر العملة الأجنبية المستقرة نسبيا، وبذلك يتم تبادل الأسعار باستخدام العملة الأجنبية.(3)اختلاف الأسعار التي تتم بها المبيعات والمشتريات على الأجل وذلك للتعويض عن الخسارة المحتملة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان . (4)وصول معدل التضخم التراكمي خلال ثلاث سنوات إلى نسبة 100% أو زيادته عن ذلك.

ثالثاً: التعرف على الأرقام القياسية : (1) الرقم القياسي لـ(لاسبيرز) .(2) الرقم القياسي لـ(باشيه).(3)الرقم القياسي الثابت المرجح .(4) الرقم القياسي لفيشر.

رابعاً: التعرف على كيفية إعادة تصوير القوائم المالية: (1)البنود المسجلة بالتكلفة التاريخية: تحول إلى السعر الجاري بقسمة الرقم القياسي للأسعار الجارية في نهاية سنة المقارنة على الرقم القياسي للسنة التي تم نشوء البند بها.(2)البنود النقدية التي تم إثباتها بوحدة القياس في تاريخ قائمة المركز المالي فلا يتم تعديلها، ما عدا الاستثمارات المالية حيث يتم تعديلها حسب الشروط الخاصة المرتبطة بها لضمان أخذ المكاسب والخسائر غير المحققة بعين الاعتبار.(3)البنود الأخرى يتم تعديلها بالاستناد إلى التغير في الرقم القياسي العام بين تاريخ اقتناء أو تحمل هذه البنود وتاريخ إعداد قائمة المركز المالي.(4)المصروفات والإيرادات :الأصل أن يتم تحويل المصروف أو الإيراد بقسمة الرقم القياسي الجاري في نهاية السنة على الرقم القياسي الذي كان عند قبض الإيراد أو دفع المصروف.(5)الأرباح المحتجزة : يتم اعتبارها كمتمم حسابي لجانبي قائمة المركز المالي.(6)بالنسبة لحقوق الملكية يتم تعديلها بالأرقام القياسية المعدة على أساس تاريخ الاكتتاب.(7)يتم إعادة تصوير القوائم المالية المقارنة باستخدام ذات الأسس السابقة.

خامساً: تحديد البنود النقدية وغير النقدية لغايات تطبيق المعيار IAS 29: ومن اجل تطبيق المستوى العام للأسعار فان بنود قائمة المركز المالي يجب تقسيمها إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية للأصول والمطلوبات وحقوق الملكية، وذلك لتحديد الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار الذي يجب تطبيقه

سادساً: تحديد متطلبات الإفصاح: ويتم الإفصاح عما يلي: (1) المكاسب أو الخسائر للبنود النقدية.(2)الحقيقة المتعلقة بالقوائم المالية والبيانات المتعلقة بالفترات السابقة والتي مفادها بأنه تم إعداد القوائم المالية وفقا للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة الإبلاغ أو التقرير.(3) فيما إذا كانت القوائم المالية تستند على مدخل التكلفة التاريخية أو مدخل التكلفة الجارية.(4) تحديد مستوى الرقم القياسي في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي والتحركات Moves خلال الفترة الإبلاغية الحالية والسابقة.

سابعاً: عرض متطلبات التفسير IFRIC 7: يتعلق التفسير بتطبيق مدخل إعادة التصوير بموجب المعيار IAS 29، حيث تضمن التفسير أنه يجب إعادة تصوير القوائم المالية عندما تصبح

الاقتصاديات التي تعمل فيها المنشآت نشطة التضخم، ويجب بذلك تطبيق المعيار IAS 29 وكأن الاقتصاد هو على الدوام نشط التضخم، ويتضمن التفسير كيفية إعادة قياس بنود القوائم المالية.

ثامنا: مقارنة المعيار IAS 29 والمعيار IPSAS 10

1. الاختلاف في مسميات بعض القوائم المالية: كقائمة الدخل الشامل، حقوق الملكية،الدخل وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، صافي الأصول /حقوق الملكية، الإيراد وفق معايير IPSASs.
2. تضمن المعياران IPSAS 10 تعليقا إضافيا للمعيارين بإمكانية تطبيقهما في منشآت القطاع العام.
3. تضمن المعيار IAS 29 دليلا عن إعادة تصوير القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة الجارية، بينما لم يتضمن ذلك المعيار IPSAS 10.
4. تضمن المعيار IPSAS 10 مثالا تطبيقيا يبين عملية إعادة تصوير القوائم المالية باستخدام الأسلوب غير المباشر للإبلاغ المالي للمنشأة بعملة الاقتصاد نشط التضخم.

الأدوات المالية: العرض
Financial Instruments: Presentation
(المعيار IAS 32 والمعيار IPSAS 28)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 32: تطرق المعيار IAS 32 إلى عرض الأدوات المالية، وتم إلغاء كافة البنود التي وردت في المعيار عن الإفصاح، حيث تم تخصيص معيار مستقل للإفصاح عن الأدوات المالية وهو المعيار IFRS 7.ويهدف المعيار IAS 32 إلى تعزيز فهم مستخدمي القوائم المالية عن أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية، ويقابله المعيار **ويقابله المعيار IPSAS 28.**

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IAS 32: يدخل في نطاق المعيار : جميع أنواع الأدوات المالية ، وعقود شراء أو بيع البنود غير المالية والتي يمكن سدادها نقدا أو باستخدام أي أداة مالية أخرى، وليست لأغراض استلام أو تحويل بند غير مالي بالاستناد إلى متطلبات المنشأة المتوقعة للشراء أو البيع أو الاستخدام، والمشتقات في الحقوق في الشركات التابعة والشركات الزميلة أو العقود المشتركة، والأدوات المالية التي تأخذ شكل عقد التأمين(أو إعادة التأمين) ولكن بشكل أساسي ما يتعلق منها بتحويل المخاطر المالية، والمشتقات التي تتضمنها عقود التأمين. **ولا يدخل في نطاق المعيار:** الاستثمارات في الشركات التابعة ، والاستثمارات في الشركات الزميلة ، والحقوق في العقود المشتركة ، وحقوق الموظفين ومطلوباتهم بموجب خطط منافع الموظفين ، وعمليات الدفعات المرتكزة على الأسهم ، والحقوق والمطلوبات التي تظهر بموجب عقود التأمين (انظر المعيار IFRS 3) عقود الاعتبارات الطارئة في اندماج الأعمال، والعقود التي تتطلب إجراء دفعة نقدية على أساس متغيرات الطقس أو المتغيرات الجيولوجية أو أي متغيرات مادية أخرى (مشتقات الطقس) .

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الأداة المالية Financial instrument: عقد يمنح ارتفاعاً لأصل مالي لمنشأة معينة والتزام مالي أو أداة ملكية لمنشأة أخرى.

والعقد بموجب هذا التعريف هو اتفاق بين طرفين لا يكون لهما بد إلا تنفيذ الاتفاق بحكم القانون، وبذلك فالأصل أو الالتزام الذي لا يكون تعاقديا لا يعتبر أداة مالية حتى لو ترتب عليه استلام أو دفع نقدية.

ويمكن أن تكون الأداة المالية إما أداة ملكية أو التزام مالي أو أصل مالي.

الأدوات المالية القابلة للبيع Puttable financial instruments: هي الأدوات المالية التي يجب على المصدر إعادة شرائها عند ممارسة خيارات البيع من قبل حامل هذه الأدوات .

الأصل المالي Financial asset: هو الأصل الذي يكون على شكل:

- نقدية.
- أداة ملكية لمنشأة أخرى.
- حق تعاقدي:
  - لاستلام نقدية أو أي أصل مالي آخر من منشأة أخرى.
  - لمبادلة أصول مالية أو مطلوبات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل اعتبارها مفضلة للمنشأة.
- عقد سيتم إطفاءه أو قد يتم إطفاءه بواسطة أدوات الملكية التي تملكها المنشأة والتي تكون:
  - ليست مشتقة بحيث تكون المنشأة ملزمة، أو قد تكون ملزمة لاستلام عدد متغير من أدوات الملكية التي تملكها المنشأة أو قد تضطر لذلك.
  - مشتقة سيتم إطفاءها أو قد يتم إطفاءها ليس بمبادلة مقدار ثابت من النقدية أو أصل مالي آخر، بل بعدد ثابت من أدوات ملكية المنشأة. ولهذا الغرض فإن أدوات ملكية المنشأة لا

تتضمن الأدوات التي تعتبر بحد ذاتها عقود لاستلام أو تسليم أدوات ملكية المنشأة في المستقبل.

الالتزام المالي Financial liability: أي التزام يكون:

- التزام تعاقدي:
  - لتسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى.
  - لمبادلة أصول مالية أو مطلوبات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون غير مفضلة للمنشأة.
- عقد سيتم إطفاءه أو قد يتم إطفاءه بموجب أدوات حقوق ملكية المنشأة ولا يصنف كأداة حقوق ملكية في المنشأة.

أداة الملكية Equity instrument: عقد يدل على وجود حقوق ملكية متبقية في أصول منشأة ما بعد طرح المطلوبات عليها، ومن أمثلتها:

- **الأسهم العادية**: التي لا يلزم حاملها مصدرها بإعادة شرائها.
- **الأسهم الممتازة**: التي لا يمكن إطفاءها من قبل حاملها أو يتم توزيعها كتوزيعات غير نمطية.
- **الضمانات أو خيارات الشراء المباعة** : التي تسمح لحاملها عند ممارستها الحصول على أو شراء أسهم عادية غير قابلة للبيع مقابل مبلغ نقدي معين أو أي أصل مالي آخر.

القيمة العادلة Fair value: القيمة التي يمكن بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

وتعريف القيمة العادلة المستخدم في المعيار IAS 32 هو ذاته المستخدم في المعيار IAS 39.

سعر الفائدة الفعال Effective interest rate: هو سعر الفائدة الذي تخصم على أساسه المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة من خلال العمر المتوقع للأداة المالية وصولاً لصافي القيمة المرحلة للأصل أو الالتزام المالي.

وهناك مصطلحات أخرى تم التطرق إليها في المعيار IAS 32 المتعلق بالأدوات.

رابعاً: تحديد كيفية تصنيف الأداة المالية كالتزام أو حق ملكية: وتكون الأداة المالية هي حق ملكية فقط عندما: (1) لا تتضمن الأداة التزام تعاقدي لتسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى، (2) إذا كانت الأداة سيتم أو قد يتم إطفاءها بحقوق ملكية مملوكة من قبل المصدر، **وتكون التزاماً** إذا كانت مشتقة تتضمن التزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لتسليم عدد متغير من حقوق ملكيتها ، أو ليست مشتقة سيتم إطفاءها فقط من قبل المصدر بمبادلته قيمة ثابتة من النقدية أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من حقوق ملكيتها المملوكة من قبلها.

خامساً: التعريف بالأدوات المالية القابلة للبيع: وهي الأدوات المالية التي يجب على المصدر إعادة شرائها عند ممارسة خيارات البيع من قبل حامل هذه الأدوات، وهذه الأدوات تصنف كمطلوبات مالية إلا ما يظهر منها عند التصفية.

سادساً: التعريف بالأدوات المالية المركبة: وهي أدوات مالية تتضمن جزء ملكية وجزء آخر يمثل التزام من وجهة نظر المصدر في آن واحد، مثل السندات القابلة للتحويل.

سابعاً: التعريف بالأدوات المالية القابلة للإطفاء التي سيتم إطفاءها بأدوات ملكية : ومن أمثلتها: المشتقات والخيارات والمشتقات الضمنية .

ثامناً: التعريف بأسهم الخزينة: وهي أسهم الشركة التي تقوم بإعادة شرائها، وتعرض ضمن حقوق الملكية مطروحة.

تاسعاً:عرض الفوائد والتوزيعات والخسائر والمكاسب: (أ) التوزيعات المدفوعة لحملة الأسهم المتداولة المصنفة كحقوق ملكية: يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية بجعلها دائنة، وحقوق الملكية مدينة من خلال الأرباح المحتجزة.(ب) التوزيعات المدفوعة لحملة الأسهم المتداولة المصنفة كمطلوبات كالأسهم الممتازة محددة فترة الإطفاء: يتم الاعتراف بها في قائمة الأرباح أو الخسائر بجعلها مدينة، وحساب النقدية دائنا عند دفعها نقدا أو التوزيعات المستحقة الدفع عند تأجيل دفعها.

(ج) المكاسب والخسائر المتعلقة بإطفاء المطلوبات المالية: يتم الاعتراف بها في قائمة الأرباح أو الخسائر.(د) إطفاء وإعادة تمويل أدوات حقوق الملكية: يتم الاعتراف بها كتغير في حقوق الملكية.

عاشراً: التعريف بالمقاصة وتكاليف الإصدار : التصريح عن صافي القيمة المتحصلة التي تمثل الفرق بين الأصول والمطلوبات، ويجوز إجراء المقاصة في ظل شروط معينة. ويتم المحاسبة عن تكاليف إصدار أو إعادة اقتناء أدوات الملكية (خلافا لما في اندماج الأعمال) بطرحها من حقوق الملكية بعد استبعاد منافع ضريبة الدخل ذات العلاقة.

أحد عشر: عرض التفسير IFRIC 2: يتعلق التفسير بالأدوات المالية التي يتم إصدارها للأعضاء في المنشآت التعاونية والتي تعتبر دليلا على وجود حقوق ملكية للأعضاء في المنشأة ذات العلاقة، تتميز حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية ببعض خصائص حقوق الملكية، وكذلك تعطي حاملها الحق في طلب تسويتها بنقدية.

اثنا عشر: مقارنة المعيار IFRS 7 مع المعيار IPSAS 30

1. أجاز المعيار IAS 32 للمنشآت معاملة عقود الكفالات المالية كعقود تأمين إذا صرحت المنشآت عن مثل هذه العقود كعقود تأمين ، بينما أجاز المعيار IPSAS 28 ذات الخيار ما عدا المنشآت التي لم تصرح بشكل واضح أن عقود الكفالات المالية هي بمثابة عقود تأمين.
2. الاختلاف في مسميات بعض القوائم المالية: كقائمة الدخل الشامل أو قائمة الدخل المنفصلة، حقوق الملكية، وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، صافي الأصول /حقوق الملكية، وفق معايير IPSASs.
3. لم يفرق المعيار IPSAS 28 بين مفهومي الدخل والإيراد، بينما فرق المعيار IAS 32 بين الدخل والإيراد.
4. تضمن المعيار IPSAS 28 دليل تطبيق إضافي يتعلق بتحديد الترتيبات التي تعتبر في جوهرها تعاقدية.
5. تضمن المعيار IPSAS 28 دليل تطبيق إضافي يتعلق بتوقيت اعتبار الأصول والالتزامات التي تظهر بسبب العمليات الإيراد غير التبادلية كأصول أو التزامات مالية.
6. تضمن الملحق بالمعيار IPSAS 28 مبادئ من التفسير IFRIC 2 المتعلق بأسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة.
7. تختلف الحكام الانتقالية التي تضمنها المعيار IPSAS 28 عن تلك التي تضمنها المعيار IAS 32، وذلك كون المعيار IPSAS 28 يزود بأحكام انتقالية لتلك المنشآت التي تطبق المعيار للمرة الأولى أو التي تطبق المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق للمرة الأولى.

عائد السهم Earning Per Share(EPS)
(المعيار IAS 33)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 33: ويتطرق المعيار إلى كيفية احتساب وعرض عائد السهم الأساسي والمخفض للمساعدة في المقارنة بين المنشآت المختلفة وبين الفترات المالية المختلفة لذات المنشأة، ولمعرفة ربحية المنشأة وكفاءة الإدارة في استثمار أموال المنشأة، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار .**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

السهم العادي Ordinary Shares: أداة ملكية تمثل جزءا من رأس مال المنشأة تتخذ أساسا لإصدار كل فئات أدوات الملكية الأخرى في الشركة.

السهم العادي المحتمل Potential ordinary share : أداة مالية أو عقد يمكن أن يؤدي إلى حصول حامله على أسهم عادية، ومن أمثلتها الديون أو السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية، الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية، الضمانات warrants، الخيارات options، حقوق الأسهم Shares rights، خطط شراء أسهم الموظفين، الحقوق التعاقدية لشراء أسهم، اتفاقيات أو عقود الإصدار الطارئة (كالتي تظهر في اندماج الأعمال)، أي أدوات ملكية أو أدوات دين أخرى قابلة للتحويل إلى أسهم عادية .

عائد السهم الأساسي: هو ناتج قسمة الأرباح أو الخسائر المتعلقة بحملة الأسهم العادية على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة المحاسبية .

التخفيض Dilution: التخفيض في عائد السهم أو الزيادة في خسارة السهم الناتجة عن الافتراض بأن الأدوات المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية قد تم تحويلها، وأن الضمانات والخيارات قد تمت ممارستها.

عدم التخفيض Anti-dilution: الزيادة في عائد السهم أو التخفيض في خسارة السهم الناتجة عن الافتراض بأن الأدوات المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية قد تم تحويلها، وأن الضمانات والخيارات قد تمت ممارستها.

ثالثاً: بيان متطلبات عرض عائد السهم: يتم عرض عائد السهم الأساسي والمخفض على متن قائمة الدخل الشمل(أو قائمة الأرباح أو الخسائر) لما يلي: (1) للربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المرتبطة بحملة الأسهم العادية في الشركة الأم.(2) للربح أو الخسارة المرتبطة بحملة الأسهم العادية للشركة الأم وذلك لكل فئة من فئات الأسهم العادية والتي لها حق مختلف للمشاركة في ربح الفترة.(3)أن تقوم بعرض عائد السهم الأساسي والمخفض بذات الطريقة في كل الفترات المعروضة.(4) أن تقوم بعرض عائد السهم الأساسي والمخفض حتى لو كانت القيم سالبة (أي خسارة للسهم).(5)وإذا صرحت المنشأة عن عمليات غير مستمرة فيجب الإفصاح عن عائد السهم الأساسي والمخفض المتعلق بالعمليات غير المستمرة سواء كان ذلك على متن قائمة الأرباح أو الخسائر أو من خلال الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية.

رابعاً: بيان كيفية احتساب عائد السهم الأساسي: ويتم احتسابه وفق المعادلة التالية:

$$\text{عائد السهم الأساسي} = \frac{\text{الربح- توزيعات الأسهم الممتازة}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة.}}$$

- **يتعلق الربح** ويمكن أن يكون خسارة بحملة الأسهم العادية، ويمكن عرضه بغض النظر عن العمليات التي أدت إلى توليد الربح مستمرة كانت أو غير مستمرة، كذلك يمكن عرضه منفصلا

للعمليات المستمرة وللعمليات غير المستمرة كلّ على حدا، ويمكن عرض عائد السهم من العمليات غير المستمرة ضمن الملاحظات.

- أما **توزيعات الأسهم الممتازة**: فالمقصود بها توزيعات الأسهم الممتازة غير محددة فترة الإطفاء وغير القابلة للاستدعاء، أي تصنيفها ضمن حقوق الملكية وليست الأسهم الممتازة القابلة للاستدعاء والمحددة فترة الإطفاء، والتي يتم تصنيفها ضمن المطلوبات، وتعتبر التوزيعات التي تدفع عن الأخيرة مصروفات يتم تحميلها لقائمة الأرباح أو الخسائر، أما التوزيعات التي تدفع عن الأولى فتعتبر توزيعات أرباح.

- وبالنسبة **للمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة،** فيقصد به عدد الأسهم العادية المتداولة بعد تعديلها بمعامل ترجيح زمني معين يأخذ تاريخ الإصدار بعين الاعتبار.

- يتم احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة وفق أسلوبين، ويكون هذا عند تأسيس المنشأة وإصدار الأسهم على مدى تواريخ زمنية مختلفة، أو ممارسة الأسهم العادية المحتملة خلال الفترة المالية، أما إذا كان إصدار الأسهم العادية أو ممارسة الأسهم العادية المحتملة في بداية الفترة المالية أو فترة مالية سابقة فلا حاجة لاحتساب المتوسط المرجح، وهناك عديد من العمليات التي تؤثر على عائد السهم الأساسي من خلال التأثير على أحد عناصره.

خامساً: بيان كيفية احتساب عائد السهم المخفض: والتخفيض Dilution هو انخفاض نصيب السهم من الأرباح أو زيادة نصيبه من الخسائر بافتراض ممارسة الخيارات والضمانات أو افتراض تحويل الأوراق المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية، ويتم احتسابه وفق المعادلة التالية:

$$\text{عائد السهم المخفض} = \frac{\text{الربح- توزيعات الأسهم الممتازة}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة.}}$$

ويرتبط عائد السهم المخفض بهيكل رأس المال المعقد الذي لا يقتصر على الأسهم العادية فحسب بل يضم أيضا الأسهم الممتازة والخيارات والضمانات والسندات القابلة للتحويل.

ويؤخذ بعين الاعتبار ما ورد عند احتساب عائد السهم الأساسي بالإضافة إلى تعديل الأرباح بفائدة السندات القابلة للتحويل وفائدة الأسهم الممتازة القابلة للاستدعاء بعد الضريبة، أما توزيعات الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل فيستمر ظهورها بالمعادلة أعلاه، وفيما يتعلق بالمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة، فيعدل بعدد الأسهم العادية المحتملة نتيجة لوجود خيارات أو ضمانات أو سندات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية أو أسهم ممتازة قابلة للتحويل إلى أسهم عادية .

سادساً: تحديد متطلبات الإفصاح، ويتضمن مجموعة من الإفصاحات تتعلق بما يلي: (1) القيم المستخدمة كبسط في احتساب عائد السهم الأساسي والمخفض، وتسوية هذه القيم في الربح أو الخسارة المرتبطة بالشركة الأم عن الفترة، (2) المعدل المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام في احتساب عائد السهم الأساسي والمخفض وتسويتها مع بعضها البعض، (3) الأدوات المالية التي تمثل السهم العادية المحتملة (4) وصف للعمليات المرتبطة بالأسهم العادية أو العمليات المرتبطة بالأسهم العادية المحتملة التي تظهر بعد تاريخ الإبلاغ المالي (5) القيم المتعلقة بالسهم الواحد خلافا للربح أو الخسارة من العمليات المستمرة، العمليات غير المستمرة، والربح أو الخسارة للسهم الواحد.

التقارير المالية المرحلية
Interim Financial Reporting
(المعيار IAS 34)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 34 وتحديد نطاقه: ويتطرق المعيار إلى الحد الأدنى من محتويات التقرير المالي المرحلي والمتضمن القوائم المالية التي يتم إصدارها عن جزء من السنة المالية (ربع أو نصف سنوية) ومفاهيم الاعتراف والقياس التي ينبغي تطبيقها، ويتعلق به التفسير **IFRIC 10**، وتحقق مجموعة من المزايا وهي: (1)ترشيد عملية اتخاذ القرارات.(2)إبراز التغيرات الموسمية.(3)معرفة اتجاه بنود القوائم المالية والتغيرات فيه، **ولا يوجد في معايير IPSASs مقابل لهذا المعيار.**

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الفترة المرحلية Interim period: هي الفترة الإبلاغية المالية التي تقل عن السنة المالية الكاملة (النموذج الغالب لها ربع أو نصف سنوية).

التقرير المالي المرحلي Interim financial report: هو التقرير المالي الذي يحتوي على مجموعة كاملة و مختصرة من القوائم المالية لفترة تقل عن السنة المالية الكاملة للمنشأة.

قائمة مركز مالي المختصرة Condensed statement of financial position: هي قائمة مركز مالي تعد في نهاية الفترة المالية المرحلية تبين المركز المالي للمنشأة في ذلك التاريخ.

قائمة دخل شامل مختصرة Condensed statement of comprehensive income: قائمة دخل تعد عن الفترة المالية المرحلية تبين نتيجة الأعمال للمنشأة عن الفترة.

قائمة تدفقات نقدية مختصرةCondensed statement of cash flow : قائمة تدفقات نقدية تعد عن الفترة المرحلية تبين المركز النقدي للمنشأة عن الفترة.

ثالثاً: بيان شكل ومحتويات التقرير المرحلي: (1)قائمة المركز المالي المختصرة. (2)قائمة الدخل الشامل المختصرة. (3)قائمة التدفقات النقدية المختصرة. (4)قائمة مختصرة للتغيرات في حقوق الملكية. (5)ملاحظات منتقاة.

رابعاً: تحديد مكونات القوائم المالية المرحلية: (1)البنود الرئيسية.(2) مجاميع البنود الفرعية الموجودة في القوائم المالية السنوية الحالية.(3) الملاحظات التفسيرية المطلوبة بموجب المعيار IAS 34 .(4)أي بنود رئيسية إضافية إذا كان إلغاءها يجعل القوائم المالية المرحلية مضللة.

خامساً: تحديد الفترات التي يمكن تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية: (1) قائمة مركز مالي كما هي في نهاية الفترة المرحلية الحالية قائمة مركز مالي مقارنة كما هي في نهاية السنة المالية السابقة.(2)قائمة دخل شامل عن الفترة المرحلية الحالية وقائمة دخل شامل متراكمة للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قوائم دخل شامل مقارنة للفترات المرحلية ذاتها(الفترة المرحلية والسنة المالية لتاريخه) من السنة المالية السابقة.(3)قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية متراكمة للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة للسنة المقارنة للفترة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة.(4)قائمة تدفقات نقدية متراكمة للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة للفترة ذاتها من السنة المالية السابقة.

خامساً: تحديد الملاحظات التفسيرية المنتقاة: (1)التغيرات في السياسات المحاسبية.(2)تعليقات تفسيرية توضح العمليات التشغيلية الموسمية أو الدورية المتعلقة بالفترة المرحلية.(3)البنود غير العادية.(4)طبيعة التغيرات في التقديرات وقيمها.(5)إصدارات وإعادة شراء وإطفاء الأوراق المالية الممثلة للمديونية والملكية.(6)التوزيعات المدفوعة سواء كانت على مستوى السهم الواحد، أو إجمالي التوزيعات بشكل عام .(7)بعض البنود من الإفصاح القطاعي.(8)الأحداث الهامة التي تلي الفترة المرحلية.(9)اندماجات الأعمال.(10)الاستثمارات طويلة الأجل.(11)ملاحظات أخرى.

سادساً: تحديد كيفية قياس بنود القوائم المالية المرحلية: يجب عليها مراعاة الأمور التالية التي وردت في المعيار:(1) العرض العادل والالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs.(2)فرضية الاستمرارية.(3)المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق.(4)الأهمية النسبية ومستوى التجميع.(5)المقاصة.(6)المعلومات المقارنة. .

سابعاً: مناقشة كيفية تطبيق الأهمية النسبية: يتم عرض المعلومات التي يعتقد أنها مهمة نسبيا، وهي المعلومات الملائمة اللازمة لفهم المركز والأداء الماليين للمنشأة خلال الفترة المرحلية.

ثامناً: **عرض متطلبات التفسير IFRIC 10** : يتعلق الفسير بالتقارير المالية المرحلية والانخفاض في قيم الأصول، حيث أنه يجب على في تاريخ كل إبلاغ مالي تقدير الانخفاض في قيم الأصول ، ولا يجوز عكس خسائر الانخفاض في قيم بعض الأصول المعترف بها سابقا.

الانخفاض في قيم الأصول
Impairment of Assets
(المعيار IAS 36 والمعياران IPSAS 21 و IPSAS 26)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 36: تطرق المعيار إلى الانخفاض في قيم الأصول، وتدور المحاور الرئيسية حول التأكيد على أن الأصول غير المتداولة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة يجب أن لا تظهر بما لا يزيد عن قيمها القابلة للاسترداد والتعريف بكيفية احتساب القيمة القابلة للاسترداد، وكيفية الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيم الأصول وكيفية قياسها وعكسها، وتحديد المؤشرات التي تدل على الانخفاض، والتعريف بالقيم المتعلقة بقياس الانخفاض، التعرف على كيفية تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة، وتحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بالانخفاض، **ويقابله المعياران IPSAS 21 وIPSAS 26 .**

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IAS 36: ينطبق المعيار على الممتلكات، المنشآت والمعدات، الممتلكات المستثمرة التي يتم قياسها بالتكلفة، الأصول غير الملموسة، الشهرة، الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة، الأصول التي تظهر بقيم تم إعادة تقديرها بموجب المعيارين IAS 16 وIAS 38. ولا ينطبق على المخزون ، الأصول التي تظهر بموجب عقود البناء ، أصول الضريبة المستحقة ، الأصول التي تظهر بموجب منافع الموظفين ، الأصول المالية ، الممتلكات المستثمرة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ، الأصول البيولوجية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ، الأصول التي تظهر بموجب عقود التأمين ، الأصول المقتناة للبيع .

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسة

خسارة الانخفاض Impairment loss: هي زيادة القيمة المرحلة عن القيمة القابلة للاسترداد للأصل أو وحدة توليد النقد.

القيمة المرحلة للأصل Carrying Amount: هي القيمة التي يظهر بها الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح الاهلاك المتراكم و خسائر الانخفاض المتراكمة.

القيمة القابلة للاسترداد Recoverable Amount: هي القيمة العادلة ناقصا مصروفات البيع (وقد حلت محل صافي القيمة البيعية (Net Selling Price (NSP) أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى .

القيمة العادلة Fair Value: هي القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل بموجب عملية منتظمة بين أطراف مشاركين في السوق في تاريخ القياس.

القيمة في الاستخدام Value in Use: هي القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل أو وحدة توليد النقد (الاستخدام المستمر وعند التخلص) .

وحدة توليد النقد Cash Generating Unit: هي اصغر مجموعة من الأصول تولد تدفقات نقدية واردة من الاستخدام المستمر ومستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أأصول أو وحدات توليد نقد أخرى .

إعادة الهيكلة Reconstruction هي:

- بيع أو إقصاء خط أعمال.
- إغلاق مناطق جغرافية للأعمال.
- التغيرات في الهيكل الإداري.
- إعادة تنظيم جوهرية في الشركة.

تكاليف البيع Costs to sell: التكاليف الإضافية التي يمكن ربطها مباشرة بالتخلص من الأصل أو التخلص من مجموعة الأصول باستثناء التكاليف التمويلية ومصروف ضريبة الدخل.

رابعاً: بيان كيفية قياس الانخفاض : يقاس الانخفاض بزيادة القيمة المرحلة عن القابلة للاسترداد، وتقاس القيمة القابلة للاسترداد بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما اعلى.

خامساً: تحديد مؤشرات الانخفاض : وتقسم إلى (أ)مؤشرات خارجية مثل : انخفاض القيمة السوقية للأصل ذي العلاقة، والتغيرات السلبية في التكنولوجيا والأسواق والاقتصاد والقوانين، والزيادة في أسعار الفائدة السوقية، وانخفاض القيمة السوقية لأسهم الشركة إلى ما دون القيمة المرحلة. (ب)**مؤشرات داخلية** مثل: التقادم التكنولوجي، والانهيار المادي للأصل، و أن يكون الأصل جزءا من عملية إعادة البناء أو هناك نية للتخلص منه، والأداء الاقتصادي السيئ غير المتوقع للمنشأة، وانخفاض التدفقات النقدية من الأصل.

سادساً: تحديد القيم المتعلقة بالانخفاض: (أ) **القيمة القابلة للاسترداد** : القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى، (ب) **القيمة العادلة** : وهي السعر المحدد في الاتفاقية ناقصا مصاريف التخلص من الأصل، أو هي سعر السوق أو سعر المزأودة الجاري.(ج) **القيمة في الاستخدام**:وهي القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من للأصل أو وحدة توليد النقد (الاستخدام المستمر وعند التخلص) .

سابعاً: بيان كيفية الاعتراف بخسائر الانخفاض وقياسها : يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض عندما تكون القيمة القابلة للاسترداد اقل من القيمة المرحلة، و تمثل خسائر الانخفاض مصاريف يجب تحميلها لقائمة الأرباح أو الخسائر إلا إذا كانت تتعلق بإعادة تقييم للأصل حيث يتم الاعتراف بتغيرات القيمة مباشرة في حقوق الملكية، يتطلب الاعتراف بخسائر الانخفاض تعديل قسط الاهلاك للفترات المستقبلية.

ثامناً: التعريف بوحدات توليد النقد: وهي اصغر مجموعة من الأصول تولد تدفقات نقدية واردة من الاستخدام المستمر ومستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو وحدات توليد نقد أخرى ، ويجب فحصها من أجل الانخفاض عند عدم إمكانية فحص الأصل على حدا وذلك بناء على التدفقات الواردة من النقدية والنقدية المعادلة.

تاسعاً: تحديد كيفية قياس الانخفاض في قيمة الشهرة: يمكن قياس الشهرة باستخدام أسلوبين: الشهرة الإجمالية الخاصة بالشركة ككل بما في ذلك العائدة للحقوق غير المسيطر عليها، والشهرة الجزئية الخاصة فقط بحقوق الشركة الأم، ويجب فحصها سنويا ، ولا يوجد إطفاء منتظم للشهرة، بل يتم تخفيضها عند تحقق خسائر الانخفاض فيها، ولا يتم عكس الانخفاض في الشهرة.

عاشراً: بيان كيفية عكس خسائر الانخفاض: يتم عكس خسائر الانخفاض عندما تزيد القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة المرحلة، ويعترف بالخسائر المعكوسة ضمن قائمة الأرباح أو الخسائر ، إلا إذا كانت تتعلق بإعادة تقييم أصول معينة حيث يتم زيادة الفائض بها، ولا يتم عكس خسائر الانخفاض في الشهرة.

أحد عشر: تحديد متطلبات الإفصاح عن الانخفاض: وتتعلق بالإفصاح حسب فئة الأصول والإفصاح القطاعي لخسائر الانخفاض وخسائر الانخفاض المعكوسة المعترف بها في قائمة الأرباح أو الخسائر، وإفصاحات أخرى

اثنا عشر: مقارنة المعيار IAS 36 مع المعيارين IPSAS 21 وIPSAS 26

1. لقد تعرض المعيار IAS 36 إلى الانخفاض بشكل عام، ولكن معايير IPSASs تطرقت إلى الانخفاض في الأصول في منشآت القطاع العام في معيارين، المعيار IPSAS 21 وتطرق إلى الانخفاض في الأصول غير المولدة للنقد، وتطرق المعيار IPSAS 26 إلى الانخفاض في الأصول المولدة للنقد.
2. لا ينطبق المعيار IPSAS 21 على الأصول غير المولدة للنقد التي تم إعادة تقييمها في تاريخ الإبلاغ بموجب المعاملة البديلة وفق المعيار IPSAS 17، ولا كذلك ينطبق المعيار IPSAS 26 على الأصول المولدة للنقد التي تم إعادة تقييمها في تاريخ الإبلاغ بموجب المعاملة البديلة وفق المعيار IPSAS 17، بينما لم يستثنِ المعيار IAS 36 من نطاقه الممتلكات، المنشآت والمعدات المولدة وغير المولدة للنقد والتي تم إعادة تقييمها في تاريخ الإبلاغ.
3. لا ينطبق المعيار IPSAS 26 على الأصول غير الملموسة التي يتم إعادة تقييمها بشكل منتظم بالقيمة العادلة، بينما لم يستثنِ المعيار IAS 36 من نطاقه هذه الأصول.

4. يتم قياس القيمة في الاستخدام وفق المعيار IPSAS 21 بالقيمة الحالية لخدمات الأصل المتبقية المحتملة بموجب مداخل متعددة، بينما يتم قياس هذه القيمة وفق المعيار IAS 36، بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من الأصل.
5. تعتبر الشهرة خارج نطاق المعيار IPSAS 26، بينما تضمن المعيار IAS 36 متطلبات مكثفة ودليلا حول الانخفاض في الشهرة، وتخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد، وفحص وحدات توليد النقد والشهرة لغايات الانخفاض.
6. تضمن المعيار IPSAS 26 تعريفا للأصول المولدة للنقد وكذلك إضافة لتمييز الأصول المولدة للنقد عن الأصول غير المولدة للنقد.
7. تم تعديل تعريف وحدة توليد النقد بموبج المعيار IPSAS 26 والوارد في المعيار IAS 36.
8. لم يتضمن المعيار IPSAS 26 تعريفا لأصول المنشأة أو متطلبات تتعلق بهذه الأصول، في حين تضمن المعيار IAS 36 تعيرفا لأصول المنشأة ومتطلبات ودليلا لمعاملتها.
9. لم يتعامل المعيار IPSAS 26 مع الحقيقة المتعلقة بزيادة القيمة المرحلة لصافي أصول المنشأة عن القيمة السوقية للمنشأة كمؤشر انخفاض، بينما تعامل معها المعيار IAS 36 كجزء من الحد الأدنى لمؤشرات الانخفاض.
10. لم يتضمن المعيار IPSAS 21 التغير في القيمة السوقية للأصل كمؤشر على الانخفاض، بينما يعتبر الانخفاض الهام في القيمة السوقية مؤشرا للانخفاض بموجب التغير IAS 36.
11. تضمن المعيار IPSAS 21 القرار بالتوقف عن بناء الأصل قبل الانتهاء منه مؤشر للانخفاض واستئناف بناء الأصل كمؤشر لعكس الانخفاض، ولا يوجد مقابل لذلك في المعيار IAS 36.
12. استثنى نطاق المعيار IAS 36 بعض فئات الأصول التي لم يتم استثناءها من نطاق المعيار IPSAS 21، مثل الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، أصول الضريبة المستحقة، تكاليف الاقتناء المستحقة، الأصول غير الملموسة التي تظهر بموجب الحقوق التعاقدية للمؤمن والتي تدخل في نطاق المعيار IFRS 4 المتعلق بعقود التأمين، الأصول غير المتداولة التي تدخل في نطاق المعيار IFRS 5 المتعلق بالأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة.
13. تطرق المعيار IPSAS 21 إلى الانخفاض في الأصول المنفردة، ولا يوجد ما يقابل ذلك في المعيار IPSAS 21 لوحدة توليد النقد كما هي معرفة في المعيار IAS 36.
14. تطرق المعيار IPSAS 21 لأصول المنشأة بنفس الطريقة التي تطرق فيها إلى الأصول غير المولدة للنقد الأخرى، بينما تطرق المعيار IAS 36 إليها كجزء من وحدات توليد النقد ذات العلاقة.
15. لا يمثل البيع القسري بموجب المعيار IPSAS 26 القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع، بينما العكس بموجب المعيار IAS 36 إذا أجبرت المنشأة على البيع الفوري.
16. تضمن المعيار IPSAS 26 متطلبات ودليلا على معاملة الأصول غير المولدة للنقد التي تساهم في وحدات توليد النقد وكذلك في الأنشطة غير المولدة للنقد، بينما تطرق المعيار IAS 36 للأصول غير المولدة للنقد التي تساهم في وحدات توليد النقد وكذلك في الأنشطة غير المولدة للنقد.
17. تضمن المعيار IPSAS 26 متطلبات ودليلا يتعلق بإعادة تشخيص الأصول من المولدة للنقد إلى غير المولدة للنقد، والعكس، وكذلك تطلب المعيار من المنشآت الإفصاح عن الطريقة التي يتم بموجبها التمييز بين الأصول المولدة للنقد وتلك غير المولدة للنقد، ولا يوجد مقابل لذلك في المعيار IAS 36.
18. الاختلاف في المصطلحات المستخدمة: كقائمة الدخل الشامل ، الدخل،القيمة القابلة للاسترداد وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، الإيراد، قيمة الخدمة القابلة للاسترداد، وفق معايير IPSASs.

المخصصات، المطلوبات الطارئة والأصول الطارئة
Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
(المعيار IAS 37 والمعيار IPSAS 19)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 37 وتحديد نطاقه : وقد تطرق المعيار إلى المخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول الطارئة، وكيفية المحاسبة عنها، والحد الأدنى من الإفصاحات المتعلقة بتوقيتها وطبيعتها وقيمها، ويقابله المعيار IPSAS 19.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

المخصص Provision: التزام غير مؤكد القيمة والتوقيت.

الالتزام Liability: التزام حالي كنتيجة لحدث سابق، ويتوقع أن ينتج عن إطفاءه تدفق خارج للموارد المتمثلة بالمنافع الاقتصادية (الأصول).

الالتزام الطارئ Contingent Liability:

- التزام محتمل يظهر كنتيجة لأحداث سابقة يتأكد وجوده بظهور أو عدم ظهور حدث أو أكثر من الأحداث المستقبلية التي لا تكون كاملة تحت سيطرة المنشأة.
- التزام حالي كنتيجة لحدث سابق ولكن لم يتم الاعتراف به نظرا لعدم إمكانية قياسه بموثوقية ، أو أنه من غير المحتمل أن يتطلب إطفاءه تدفق موارد (منافع اقتصادية) من المنشأة.

الأصل الطارئ Contingent Asset :أصل محتمل يظهر نتيجة أحداث سابقة يتأكد وجوده بظهور أو عدم ظهور حدث أو أكثر من الأحداث المستقبلية التي لا تكون كاملة تحت سيطرة المنشأة.

الحدث الملزم Obligating Event : الحدث الذي يؤدي إلى حدوث التزام قانوني أو استدلالي ينتج عنه عدم وجود خيار أمام المنشأة إلا إطفاء الالتزام.

الالتزام الاستدلالي Constructive Obligation : هو الالتزام الذي يظهر إذا أدت ممارسة سابقة إلى حدوث توقع أكيد في التزام يعود لطرف ثالث، على سبيل المثال محل لبيع التجزئة له سياسة طويلة الأمد للسماح للعملاء لإعادة البضاعة خلال فترة 30 يوما.

العقد التنفيذي Executory contract: عقد لا يقوم الطرف أو الأطراف المتعلقة به بأداء مطلوباته /مطلوباتهم جزئيا بالتساوي.

العقد الباهظ Onerous contract : العقد الذي بموجبه تزيد التكاليف التي لا يمكن تجنبها لمقابلة المطلوبات عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع الحصول عليها .

إعادة الهيكلة Restructuring: برنامج تم وضعه والسيطرة عليه من قبل الإدارة لإجراء تغييرات هامة في أعمال المنشأة أو طريقة أداءها .

ثالثاً: بيان كيفية الاعتراف بالمخصصات وقياسها:(1) تعريف المخصص: التزام يتعلق بقيمة توقيتها أو مقدراها غير مؤكدين.(2)يتم الاعتراف بالمخصص عند وجود التزام حالي كنتيجة لحدث سابق وإمكانية قياسه بموثوقية واحتمالية الدفع النقدي.(3)قياس المخصص:بأفضل تقدير للالتزام المتوقع تسويته.(4)إعادة قياس المخصصات: يتم مراجعته في تاريخ كل إبلاغ مالي، ويجب مراجعة المخصصات عند إعداد القوائم المالية وتعديلها أو إلغاءها حسب ما تتطلبه الظروف المرتبطة به والتي أنشأ من أجلها.

رابعاً: مناقشة تكوين مخصصات إعادة الهيكلة وقضايا أخرى: يتم تكوين مخصصات إعادة الهيكلة على النحو التالي: (1)**عملية البيع أو التخلص من خط إنتاجي معين**: يتم تكوين المخصص فقط بعد نشوء اتفاقية بيع ملزمة، وإذا كانت الاتفاقية بعد تاريخ الإبلاغ المالي يتم الإفصاح عنها ولكن لا يتم تكوين المخصص.(2)**الإغلاق أو نقل مكان أنشطة الشركة من موقع إلى آخر**: يتم إنشاء الالتزام فقط

بعد تبني خطة رسمية تفصيلية والإعلان عنها للعموم، ولا يعتبر قرار مجلس الإدارة كافيا.(3)**التغير في هيكل الإدارة** كإلغاء مستوى إداري معين.(4)**إعادة التنظيم**: بما يؤدي إلى وجود أثر هام له على عمليات الشركة. (5) **خسائر التشغيل المستقبلية**: يجب عدم الاعتراف بالمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية حتى في عمليات إعادة الهيكلة. (6) **مخصص إعادة الهيكلة في الاقتناء (الاندماج)**: يتم تكوين المخصص لإنهاء خدمات الموظفين وإلغاء الخطوط الإنتاجية.

خامساً: التعريف بالمطلوبات الطارئة وكيفية معاملتها محاسبيا: وهي مطلوبات محتملة تعتمد على مدى ظهور أحداث مستقبلية غير مؤكدة، أو مطلوبات حالية ولكن الدفع غير محتمل أو لا يمكن تقدير قيمها بموثوقية، ويتطلب الإفصاح عنها وليس الاعتراف بها، وإذا كان الدفع بعيد الاحتمال فلا يتطلب الإفصاح عنها.

سادساً: التعريف بالأصول الطارئة وكيفية معاملتها محاسبيا: وهي أصول محتملة الظهور بناء على أحداث ماضية، ويتم التأكد من وجودها فقط بظهور أو عدم ظهور حدث أو أكثر من الأحداث المستقبلية التي لا تكون كاملة تحت سيطرة المنشأة، ويكتفى بالإفصاح عنها، وإذا كان احتمال تدفق المنافع بسبب هذه الأصول مؤكداً فلا يتم تصنيف هذه الأصول كطارئة.

سابعاً: تحديد متطلبات العرض والإفصاح: (1) **المخصصات**: يتم الإفصاح عن وصف مختصر عن: طبيعة المخصص وأي تدفقات خارجة متوقعة للمنافع الاقتصادية، التوقيت، مؤشرات حالات عدم التأكد المتعلقة بتوقيت وقيم التدفقات الخارجة، الافتراضات، قيم التعويضات المتوقعة وأي أصول تم تخصيصها لإجراء هذه التعويضات.(2)**المطلوبات الطارئة**: يتم الإفصاح عن وصف لطبيعة الالتزام، تقدير للأثر المالي للالتزام، مؤشرات حالات عدم التأكد المتعلقة بتوقيت وقيم التدفقات الخارجة، قيم التعويضات المتوقعة.(3)**الأصول الطارئة**: عند احتمالية تدفق المنافع إلى المنشأة فيجب على المنشأة الإفصاح عن وصف لطبيعة الأصل و تقدير للأثر المالي للأصل.

ثامناً: عرض التفسيرات المتعلقة بالمعيار IAS 37: (1) التفسير IFRIC 1 المتعلق بالتغيرات في حالات التوقف عن الاعتراف بالأصول والترميم، والمطلوبات المماثلة. (2)**التفسير IFRIC 5** المتعلق بالحقوق التي تنشأ عن مخصصات التوقف عن الاعتراف بالأصول والترميم والمطلوبات المماثلة (3) **التفسير IFRIC 6** المتعلق بالمطلوبات التي تظهر بسبب المشاركة في إدارة الفاقد في الأجهزة الالكترونية والكهربائية.(4) **التفسير IFRIC 17** والمتعلق بتوزيع أصول غير نقدية للملاك وكذلك متى يكون للملاك خيار استلام نقدية بدلا من الأصول غير النقدية

تاسعا: مقارنة المعيار IAS 37 والمعيار IPSAS 19

1. تضمن المعيار IPSAS 19 تعلقا إضافيا عما هو موجود في المعيار IAS 37 يوضح إمكانية تطبيق المعايير للمحاسبة من قبل منشآت القطاع العام، وخصوصا أن نطاق المعيار IPSAS 19 أوضح بعدم إمكانية تطبيقه على المخصصات والالتزامات الطارئة التي تظهر بسبب المنافع الاجتماعية التي يتم تزويدها من قبل المنشأة والتي لا يتم استلام أي اعتبارات مقابلها مساوية لقيمة السلع والخدمات التي يتم تزويدها مباشرة من قبل المستفيدين من هذه المنافع، وإذا اختارت المنشأة الاعتراف بالمخصصات لهذه المنافع الاجتماعية فيتطلب المعيار إفصاحات معينة.
2. تم إضافة تعليقا في المعيار IPSAS 19 عما هو موجود في المعيار IAS 37 لبيان المقصود بالعقود الباهظة بأنها الالتزام الحالي مطروحا منه أي استردادات تم الاعتراف بها كمخصص.
3. كان واضحا في نطاق المعيار IPSAS 19 فيما يتعلق بالمخصصات، الالتزامات الطارئة، والأصول الطارئة التي تظهر بسبب منافع الموظفين أنها مستثناة من نطاق المعيار، وينطبق المعيار على المخصصات، الالتزامات الطارئة، والأصول الطارئة التي تظهر بسبب منافع إنهاء خدمات الموظفين الناتجة عن إعادة الهيكلة.

4. الاختلاف في مسميات بعض القوائم المالية: كقائمة الدخل الشامل ، الدخل، وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، الإيراد، وفق معايير IPSASs.
5. تضمن المعيار IPSAS 19 تعريفات تتعلق بالشروط الفنية الواردة في المعيار IAS 37 ، وكذلك تعريفا إضافيا يتعلق بالعقود التنفيذية.
6. تضمن المعيار IPSAS 19 تعديلا لدليل التطبيق ليتلاءم مع القطاع العام.
7. تضمن المعيار IPSAS 19 مثال تطبيقي يتطرق إلى قيود اليومية المتعلقة بالاعتراف بالتغير في قيمة المخصص على مدى فترة زمنية معينة معدلة بقيمة معامل خصم معين.

الأصول غير الملموسة
Intangible Assets
(المعيار IAS 38 والمعيار IPSAS 31)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار: تطرق المعيار إلى المحاسبة عن الأصول غير الملموسة والاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها، ولا تعتبر الشهرة ضمن نطاق هذا المعيار، وتصنف حسب عمرها النافع إلى أصول محددة الأعمار كحقوق الامتياز، وأصول غير محددة الأعمار كالشهرة، **ويقابله المعيار IPSAS 31**.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الأصل غير الملموس Intangible Asset: أصل محدد غير نقدي ليس له وجود مادي يتم السيطرة عليه بواسطة المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة (كالشراء أو البناء الذاتي) ويتم توقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منه (تدفقات نقدية داخلة أو أي أصول أخرى)، لذلك فالميزات الأربعة الهامة للأصول غير الملموسة هي:

- محددة .
- ليس لها وجود مادي.
- مسيطر عليها (القدرة على الحصول على منافع من الأصل).
- تولد منافع اقتصادية مستقبلية (مثل الإيرادات أو تخفيض التكاليف المستقبلية).

الأصل Asset: مورد يتم السيطرة عليه من قبل المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق المنافع الاقتصادية منه إلى المنشأة .

البحث Research:هو تحرٍّ وتحقيق مخطط وأصيل تقوم به المنشأة في ضوء تصور اكتساب فهم ومعرفة علمية أو فنية جديدين.

التطوير Development : تطبيق نتائج البحث أو أي معرفة أخرى لتخطيط أو تصميم إنتاج مواد، وسائل، منتجات، عمليات، أنظمة، خدمات قبل بدء الاستخدام أو الإنتاج لأغراض تجارية .

التكلفة Cost : القيمة التي يمكن دفعها أو القيمة العادلة للاعتبارات الأخرى الممنوحة من أجل الحصول على أصل أو بناءه.

العمر النافع Useful life: الفترة التي يتوقع خلالها الاستفادة من منافع الأصل، أو عدد وحدات الإنتاج التي يتوقع الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل.

القيمة المتبقية للأصل.Residual value (of an asset) : القيمة المقدرة مطروحا منها تكاليف التخلص المقدرة التي يمكن تحققها عند التخلص من الأصل إذا كان الأصل بعمره وحالته المتوقعتين في نهاية عمره النافع.

القيمة القابلة للإطفاء Depreciable amount: تكلفة الأصل مطروحا منها قيمته المتبقية.

الاهلاك .Depreciation: التوزيع المنتظم لقيمة الأصل القابلة للاهلاك على عمره النافع المتوقع.

القيمة العادلة Fair value: القيمة التي يمكن بيع الأصل بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

التحديد Identifiability: حصر التكاليف المنفقة على الأصل غير الملموس بشكل مستقل من أجل تمييزها عن الشهرة، ويكون الأصل غير الملموس محددا إذا كان:

- منفصل (القدرة على بقاء الأصل منفصلا بحيث يمكن بيعه، تحويله، ترخيصه، تأجيره، مبادلته، لوحده بشكل منفصل أو ضمن مجموعة متعلقة بعقد ، أصل أو التزام معين).
- يظهر نتيجة لحقوق تعاقدية أو قانونية أخرى، بغض النظر عن إمكانية أن تكون هذه الحقوق قابلة للتحويل أو منفصلة عن المنشأة أو عن أي حقوق أو مطلوبات أخرى.

السيطرة Control : القدرة على الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل، وتقييد تدخل الآخرين بهذه المنافع، وقد تنشأ السيطرة نتيجة حقوق قانونية ملزمة أو نتيجة ممارسات أخرى كبقاء المعلومات السرية عن الأصل لدى الموظفين وعدم الإفشاء بها.

المنافع الاقتصادية المستقبلية Future Economic Benefit: هي المنافع التي يمكن الحصول عليها من الأصل والتي تكون على شكل إيرادات بيع المنتجات أو الخدمات أو العمليات، أو وفورات التكاليف أو أي منافع أخرى يمكن الحصول عليها.

ثالثاً: معرفة طرق اقتناء الأصول غير الملموسة: (1)الشراء المنفصل.(2)الاقتناء كجزء من اندماج الأعمال.(3)الاقتناء بموجب منحة حكومية.(4)الاقتناء بالمبادلة مع أصول أخرى.(5)البناء الذاتي.

رابعاً: بيان كيفية الاعتراف بالأصول غير الملموسة: يشترط للاعتراف ما يلي:(1)أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتولدة عن الأصول إلى المنشأة.(2)أن يتم قياس تكلفة الأصول بموثوقية، وهناك **أصول غير ملموسة لا يتم الاعتراف بها :** مصروفات البحث، الماركات المولدة داخليا، البيانات الإدارية، القوائم، العناوين، الشهرة المولدة داخليا، تكاليف ما قبل التشغيل، تكاليف ما قبل الافتتاح،و تكاليف ما قبل التأسيس، تكاليف التدريب، تكاليف الإعلان، تكاليف تغيير مواقع الأصول، البنود غير الملموسة التي لا تتوفر فيها شروط الاعتراف.

خامساً: تحديد كيفية قياس الأصول غير الملموسة وإطفاءها وتخفيضها: 1)**القياس المبدئي**: بالتكلفة. (2)القياس اللاحق للاعتراف المبدئي وفقا لنموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم. **القياس اللاحق للأصول محددة الأعمار:** يتم باستخدام أحد بديلين(1) التكلفة: ويتم إثبات الأصل دفتريا بتكلفته مطروحا منها الإطفاء المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة.(2) إعادة التقييم: وذلك بالقيمة العادلة عند توفر سوق نشط للأصل غير الملموس، ويتم إثبات الأصل بقيمته العادلة مطروحا منها مصروفات الإطفاء اللاحقة وخسائر الانخفاض اللاحقة، ويتم الاعتراف بفائض إعادة التقييم في حقوق الملكية (أو في قائمة الدخل الشامل حسب التعديلات التي سرت اعتبارا من 2009/1/1)، أما خسائر الانخفاض فتقفل بداية في فائض إعادة التقييم عند وجوده ثم يتم الاعتراف بها في قائمة الأرباح أو الخسائر. **إطفاء الأصول محددة الأعمار:** (1)يجب أن يعكس أسلوب الإطفاء نمط المنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل.(2) وإذا تعذر تحديد النمط بموثوقية يتم الإطفاء باستخدام أسلوب القسط الثابت.(3)يتم الاعتراف بعبء الإطفاء في قائمة الأرباح أو الخسائر إلا إذا تطلب معيار آخر من معايير التقارير المالي الدولية IFRSs على إدراجها في تكلفة أصل آخر.(4)يجب مراجعة فترة الإطفاء سنويا على الأقل .(5) يجب تقدير قيمة الأصل غير الملموس لأغراض الانخفاض بالاستناد إلى المعيار IAS 36 .(7) لا يوجد قيمة متبقية للأصل.**إطفاء الأصول غير محددة الأعمار**(1) يجب عدم إطفاء الأصل غير الملموس غير محدد العمر النافع.(2)يجب مراجعة عمره النافع في نهاية كل فترة إبلاغية (3) يجب كذلك تقدير قيمة الأصل لأغراض الانخفاض بالاستناد إلى المعيار IAS 36.

سادساً: بيان متطلبات الإفصاح: (1)الإفصاح لكل فئة من الأصول غير الملموسة، (2)إفصاحات إضافية مطلوبة.

سابعاً: عرض التفسير رقم SIC 32: يتعلق التفسير SIC 32 بالأصول غير الملموسة: تكاليف المواقع الالكترونية حيث ينص التفسير على أن تكاليف تصميم المواقع الالكترونية بهدف الترويج والإعلام لمنتجات الشركة لا تتوفر فيه شروط الاعتراف كأصول غير ملموسة ، وبذلك يجب اعتبار مثل هذه التكاليف مصروفات تحمل على الفترة، وبخلاف ذلك يتم رسملتها .

ثامنا: مقارنة المعيار IAS 38 والمعيار IPSAS 31

1. تضمن المعيار IPSAS 31 استثناءا يتعلق بنطاق السلطات والحقوق الممنوحة بموجب التشريعات والدستور والمصادر المماثلة.
2. تم دمج الدليل الذي يتضمنه التفسير SIC 32 المتعلق بالأصول غير الملموسة – تكاليف المواقع الالكترونية بموجب المعيار IPSAS 31 في الدليل التطبيقي لبيان المعاملة المحاسبية الملائمة.
3. لم يتطلب المعيار IPSAS 31 أو يمنع من الاعتراف بالأصول غير الملموسة الموروثة، ويتطلب من المنشأة التي تعترف بهذه الأصول الالتزام بمتطلبات الإفصاح التي يتضمنها المعيار فيما يتعلق

بالأصول غير الملموسة الموروثة التي يتم أو يمكن الاعتراف بها ولكنه لا يتطلب الالتزام بي متطلبات أخرى لهذا المعيار فيما يتعلق بهذه الأصول، ولم يتطرق المعيار IAS 38 لمثل هذا الدليل.

4. تضمن المعيار IAS 38 متطلبات ودليلا عن الشهرة والأصول غير الملموسة التي يتم اقتناءها في اندماج الأعمال، ولم يتضمن المعيار IPSAS 31 هذا الدليل.
5. تضمن المعيار IAS 38 دليلا عن الأصول غير الملموسة التي يتم اقتناءها بموجب منحة حكومية، وتم تعديل هذا الدليل بموجب المعيار IPSAS 31 ليتعلق بالأصول غير الملموسة التي يتم اقتناءها بموجب عمليات غير تبادلية، وأقر المعيار IPSAS 31 بأن الأصول غير الملموسة التي يتم اقتناءها بموجب عملية غير تبادلية فتعتبر تكلفتها هي القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.
6. تضمن المعيار IAS 38 دليلا عن تبادل الأصول عندما تكون عملية التبادل تفتقد إلى الجوهر التجاري، ولم يتضمن المعيار IPSAS 31 هذا الدليل.
7. تم تعديل الأمثلة التي يتضمنها المعيار IAS 38 في المعيار IPSAS 31 ليتلاءم ذلك مع خصائص القطاع العام.
9. الاختلاف في بعض المصطلحات المستخدمة: كقائمة الدخل الشامل ، الدخل،والربح أو الخسارة، والمنافع الاقتصادية المستقبلية، والأرباح المحتجزة، والأعمال، والحقوق التعاقدية والتشريعية الأخرى، وحقوق الملكية وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، الإيراد، والفائض أو العجز،والمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة، والفوائض أو العجوزات المتراكمة، والحقوق التشغيلية من الاتفاقيات الملزمة، وصافي الأصول /حقوق الملكية وفق معايير IPSASs.

الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
Financial Instruments: Recognition and Measurement
(المعيار IAS 39 والمعيار IPSAS 29)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 39: يكتسب المعيار أهميته بأنه أحدث ثورة في القياس المحاسبي بتبنيه للقيمة العادلة، وتطرق المعيار إلى الاعتراف بالأدوات المالية وقياسها،ويدور المعيار حول ما يلي: (1) كيفية الاعتراف بالأدوات المالية في قائمة المركز المالي وطرق قياسها، وكذلك التوقف عن الاعتراف بها،(2) كيفية قياس الأدوات المالية سواء القياس بالتكلفة أو التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة في قائمة المركز المالي، إضافة إلى قياس الانخفاض المتعلق بها، (3) كيفية تصنيف الأدوات المالية سواء كانت أصولا أو مطلوبات ضمن فئة من الفئات التي تضمنها المعيار.(4) كيفية التحوط المتعلق بالأصول والمطلوبات المالية، ومبررات استخدامه وأساليب تطبيقه، (5) التعرف على كيفية الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المترتبة على قياس الأصول والمطلوبات المالية سواء في قائمة الأرباح أو الخسائر أو في قائمة الدخل الشامل، وسيحل المعيار IFRS 9 محل هذا المعيار اعتباراً من مطلع عام 2018، **ويقابله المعيار IPSAS 29.**

ثانياً: تحديد نطاق المعيار IAS 39: ينطبق المعيار على الأدوات المالية سواء كانت **أصولا مالية** مثل النقدية والودائع والاستثمارات، أو كانت **مطلوبات مالية** مثل الحسابات الدائنة وأدوات الدين الصادرة من المنشأة، أو **مشتقات** كالخيارات والعقود الآجلة والمستقبلية، وكذلك **العقود الأخرى** كعقود شراء وبيع الذهب والبترول والغاز الطبيعي. **ولا ينطبق المعيار** على أدوات الملكية اتي تصدرها المنشأة كالأسهم ، ولا كذلك الحقوق في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة أو الدفعات المرتكزة على الأسهم، أو الحقوق والمطلوبات التي تنشأ بموجب عقود التأمين. وهناك بنود **ينطبق عليها المعيار بشروط معينة**، مثل مطلوبات القروض، عقود شراء وبيع البنود المالية وغير المالية.

ثالثاً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الأداة المالية Financial Instrument: عقد يمنح ارتفاعا لأصل مالي لمنشأة معينة أو أداة حقوق ملكية أو التزام مالي لمنشأة أخرى.

الأصل المالي Financial Asset: هو الأصل الذي يكون:

- نقدية.
- أداة ملكية لمنشأة أخرى.
- حق تعاقدي:

–لاستلام نقدية أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى .

–لمبادلة أصول مالية أو مطلوبات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل اعتبارها مفضلة للمنشأة.

- عقد سيتم إطفاءه أو قد يتم إطفاءه بموجب أدوات ملكية المنشأة والتي تكون:

–ليست مشتقة بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون ملزمة لاستلام عدد متغير من أدوات ملكية المنشأة أو قد تضطر لذلك.

–مشتقة سيتم إطفاءها أو قد يتم إطفاءها ليس بمبادلة مقدار ثابت من النقدية أو أصل مالي آخر بل بعدد ثابت من أدوات الملكية، ولهذا الغرض فإن أدوات ملكية المنشأة لا تتضمن الأدوات التي تعتبر بحد ذاتها عقود لاستلام أو تسليم أدوات ملكية المنشأة في المستقبل.

الالتزام المالي Financial Liability: أي التزام يكون على شكل:

- التزام تعاقدي:
  - لتسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى.

- لمبادلة أصول مالية أو مطلوبات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون غير مفضلة للمنشأة.
- عقد سيتم إطفاءه أو قد يتم إطفاءه باستخدام أدوات ملكية المنشأة.

سعر الفائدة الفعال Effective Interest Rate : هو سعر الفائدة الذي تخصم على أساسه المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة من خلال العمر المتوقع للأداة المالية وصولا لصافي القيمة المرحلة للأصل أو الالتزام المالي.

التكلفة المطفأة Amortized Cost : هي تكلفة الاقتناء Acquisition Cost معدلة بإطفاء خصم أو علاوة الإصدارIssuance Discount or Premium.

القيمة العادلة Fair value : هي القيمة التي يمكن بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس.

رابعاً: التعرف على كيفية تصنيف الأدوات المالية وإعادة تصنيفها: تبرز أهمية تصنيف الأدوات المالية لتحديد المعاملة المحاسبية وتصنيفها وقياسها والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المرتبطة بها. وتصنف كأصول مالية ضمن أربع فئات(1) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة FVTPL(المحددة والمقتناة للمتاجرة).(2)الاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق HTM.(3)القروض والحسابات المدينة LAR or L&R.(د)الأصول المالية المتاحة للبيعAFS. أما المطلوبات المالية فتصنف وفق ثلاث فئات:(1) المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة FVTPL(المحددة والمقتناة للمتاجرة).(2) المطلوبات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة. أما إعادة التصنيف (3)الكفالات والعقود المالية. أما إعادة تصنيف الأدوات المالية فتتم وفق الضوابط التالية : (1)لا يجوز إعادة التصنيف من وإلى فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.(2) يجوز إجراء عمليات إعادة التصنيف بين فئتي الاستثمارات المتاحة للبيع والاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق.(3)عند إجراء عملية إعادة التصنيف للاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق والتي لا تتميز بالأهمية النسبية إلى فئة الاستثمارات المتاحة للبيع، فيجب أن تتم إعادة التصنيف لكامل الاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق.(4)يمكن للمنشأة أن تستخدم عملية إعادة التصنيف لإدارة الأرباح.

خامساً: بيان كيفية الاعتراف بالأدوات المالية والتوقف عن الاعتراف بها: يتم الاعتراف بالأصول المالية أو المطلوبات المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة فقط جزء من الشروط التعاقدية للأداة، كذلك يتم الاعتراف بالعقود المرتبطة بالمشتريات أو المبيعات المتعلقة بالأدوات المالية في تاريخ مستقبلي كأصول أو مطلوبات مالية. أما **التوقف عن الاعتراف** بالأصول والمطلوبات المالية فيتم عند انتهاء الحقوق التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية المتولدة من الأصل المالي، وتحويل الأصل المالي، أو تأهيل التحويل للتوقف عن الاعتراف بالأصل بناء على تحويل المخاطر والحوافز المرتبطة بملكية الأصل المالي.

سادساً: بيان كيفية قياس الأدوات المالية: القياس المبدئي: بالتكلفة وتتحدد بالقيمة العادلة، أما القياس اللاحق فيجب قياس الأصول والمطلوبات (بما في ذلك المشتقات) **بالقيمة العادلة،** باستثناء: (1) القروض والحسابات المدينة، الاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق، والمطلوبات المالية غير المشتقة، حيث يجب قياسها **بالتكلفة المطفأة باستخدام أسلوب الفائدة الفعال**.(2)الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية عند عدم وجود أسلوب قياس موثوق به للقيمة العادلة والمشتقات المصنفة كأدوات مالية فيجب قياسها **بالتكلفة**.(3) الأصول والمطلوبات المالية التي تم تشخيصها كبند تم التحوط له أو أداة تحوط تخضع **للقياس بموجب متطلبات محاسبة التحوط** التي تضمنها المعيار IAS 39.(4)المطلوبات المالية التي تنشأ عندما يكون تحويل الأصل المالي غير مؤهل للاعتراف به، أو تمت المحاسبة عنها وفقا لأسلوب التدخل المستمر Continuing-involving method فإنها تخضع لمتطلبات قياس معينة خاصة بها.

سابعاً: تحديد كيفية المحاسبة عن خسائر الانخفاض وعكسها : يتم تخفيض الأصل المالي أو مجموعة الأصول بخسائر الانخفاض عندما يكون هناك دليل موضوعي كنتيجة لحدث أو أكثر ظهرت بعد الاعتراف المبدئي بالأصل، وكذلك أن يكون لخسائر الانخفاض أثر مستقبلي على التدفقات النقدية

المستقبلية المتعلقة بالأصل المالي أو مجموعة الأصل، ويتم عكس خسائر الانخفاض المتعلق بالأصول المالية ذات العلاقة عندما تنخفض هذه الخسائر وتتعلق بحدث ظهر بعد الاعتراف بخسائر الانخفاض، تعتبر الخسائر المعكوسة مكاسب يتم الاعتراف بها في قائمة الأرباح أو الخسائر.

ثامناً: تحديد المعاملة المحاسبية للمشتقات: والمشتقة هي أداة مالية أو أي عقد آخر تتغير قيمتها بالاستجابة إلى التغير في متغير ضمني، ومن أمثلتها: العقود الآجلة والعقود المستقبلية وعقود SWAP والخيارات وعقود القمة والأرضية والمشتقات الضمنية ويتم قياس المشتقات بالقيمة العادلة ما عدا المشتقات المرتبطة بالاستثمارات في أدوات ملكية التي لا يوجد لها أسعار معلنة أو سيتم إطفاءها بها حيث يتم قياسها بالتكلفة.

تاسعاً: التعريف بمحاسبة التحوط : يمكن تعريف التحوط بأنه أداة من أدوات إدارة المخاطر تتعلق باستخدام أداة أو أكثر من الأدوات المالية للتحوط من المخاطر التي يمكن التعرض لها المنشأة والمرتبطة ببعض بنود الأصول أو المطلوبات أو العمليات المالية الأخرى.ويتكون نموذج التحوط مما يلي: (1) البنود التي يتم التحوط لمخاطرها: الأصول والمطلوبات المالية، الاستثمارات في العمليات الأجنبية، العملة الأجنبية، الفائدة.(2)المخاطر التي يتم التحوط لها: المخاطر المتعلقة بالتدفقات النقدية، المخاطر المتعلقة بالقيمة العادلة، المخاطر المتعلقة بصافي الاستثمارات في العملية الأجنبية.(3)أدوات التحوط : بيع وشراء العقود الآجلة، عقود الفائدة swap، وكذلك الخيارات Options.(4)فعالية التحوط: وهي قدرة أدوات التحوط على الحماية من المخاطر التي يتم التحوط لها.

عاشراً: التعريف بالتعديل المتعلق بإعادة تصنيف الأدوات المالية: ويتعلق به ما يلي: (1)لا يجوز إعادة تصنيف المطلوبات المالية والمشتقات والأصول المالية ضمن فئة "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة FVTPL" والتي تم تصنيفها عند الاعتراف المبدئي بموجب خيار القيمة العادلة.(2) يجوز إعادة تصنيف الأصول المالية غير المشتقة خارج فئة "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة FVTPL"، وفئة "المتاحة للبيع AFS" في حالات معينة.(3) يجوز إعادة تصنيف الأصول المالية بأثر رجعي.

أحد عشر: مقارنة المعيار IAS 39 والمعيار IPSAS 29

1. تضمن المعيار IPSAS 29 دليلا تطبيقيا إضافيا يتعامل مع القروض المخفضة وعقود الكفالات المالية التي تضمنتها اعتبارات اسمية أو لا قيمة لها، ولم يتعامل المعيار IAS 39مع ذلك.
2. الاختلاف في بعض المصطلحات المستخدمة: كقائمة الدخل الشامل ، حقوق الملكية وفق معايير IFRSs وقائمة الأداء المالي، صافي الأصول /حقوق الملكية وفق معايير IPSASs.
3. لم يفرق المعيار IPSAS 29 بين الدخل والإيراد، في حين أن المعيار IAS 39 فرق بين الدخل والإيراد.
4. تم دمج بعض المبادئ التي وردت في التفسير IFRIC 9 المتعلق بإعادة تقدير المشتقات الضمنية، والتفسير IFRIC 16 المتعلق بالتحوط لصافي الاستثمار في العملية الأجنبية كملاحق رسمية للمعيار IPSAS 29 .

الممتلكات المستثمرة "الاستثمارات العقارية"
Investment Property
(المعيار IAS 40 والمعيار IPSAS 16)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IAS 40 وتحديد نطاقه: تطرق المعيار إلى الأصول غير المتداولة(المباني والأراضي) التي تقتنيها المنشأة لأغراض استثمارها وليس لأغراض استخدامها في العمليات الإنتاجية والتشغيلية للمنشأة والتي يطلق عليها الممتلكات المستثمرة أو الاستثمارات العقارية.

ثانياً: التعريف بالممتلكات المستثمرة: ممتلكات (أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما) تقتنى (بواسطة المالك أو بواسطة المستأجر استئجارا تمويليا) للحصول على عوائد إيجار أو لتحسين رأس المال أو كلاهما، **ويقابله المعيار IPSAS 16.**

ثالثاً: بيان كيفية الاعتراف بالممتلكات المستثمرة وتصنيفها: يشترط للاعتراف بها: (1)أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتولدة عن الأصول إلى المنشأة.(2)أن يتم قياس تكلفة الأصول بموثوقية. **التصنيف:**(1)الممتلكات المقتناة بموجب الإيجار التشغيلي لا تعتبر ممتلكات مستثمرة إلا إذا تم استخدام نموذج القيمة العادلة وتوفرت شروط الممتلكات المستثمرة فيه. (2)الاستخدام الذاتي الجزئي يعامل بشكل منفصل. (3)الخدمات الملحقة حسب أهميتها. (4)لا تعتبر عوائد الإيجار البينية بين الشركة الأم والشركة التابعة ممتلكات مستثمرة.

رابعاً: تحديد كيفية قياس الأصول غير الملموسة وإطفاءها وتخفيضها: يتم القياس في ضوء أحد بديلين.(1)**التكلفة**: ويتم إثبات الأصل بالتكلفة مطروحا منها خسائر الانخفاض المتراكمة، ويجب الإفصاح عن القيمة العادلة للأصل، ويجوز التغيير من أسلوب لآخر، وهو عادة ما يكون من أسلوب التكلفة إلى أسلوب القيمة العادلة.(2) **القيمة العادلة:** وهو البديل الثاني للقياس ويتم حسب التسلسل التالي:(أ) يتم قياس الممتلكات المستثمرة بالقيمة العادلة.(ب) يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر من التغيرات في القيمة العادلة في قائمة الأرباح أو الخسائر في الفترة التي ظهرت فيها.(ج) ويجب أن تعكس القيمة العادلة ظروف وضع السوق الحقيقي في تاريخ الإبلاغ المالي.(د)وفي حال غياب المعلومات السابقة يجب أن تأخذ المنشأة بعين الاعتبار- الأسعار الجارية للممتلكات ذات الطبيعة المختلفة أو الخاضعة لظروف مختلفة، الأسعار الحالية في أسواق أقل نشاطا مع تعديلات تعكس التغيرات في الظروف الاقتصادية، تقديرات التدفقات النقدية المخصومة المبنية على تقديرات موثوقة للتدفقات النقدية المستقبلية.**القياس اللاحق:**(أ)القياس بالتكلفة. (ب)القياس وفق نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة.

خامساً: التعرف على وقواعد التحويلات من وإلى الممتلكات المستثمرة: (1)للتحويل من الممتلكات المستثمرة المسجلة بالقيمة العادلة إلى ممتلكات لاستخدام المالك أو لمخزون، فإن القيمة العادلة في تاريخ تغير الاستخدام تكون هي تكلفة الممتلكات بموجب التصنيف الجديد.(2)للتحويل من ممتلكات لاستخدام المالك إلى ممتلكات مستثمرة مسجلة بالقيمة العادلة، فإن المعيار IAS 16 يجب تطبيقه حتى تاريخ إعادة التصنيف. وأي فرق يظهر بين القيمة المرحلة بموجب المعيار IAS 16 في ذلك التاريخ والقيمة العادلة يتم التعامل معه كإعادة تقييم بموجب المعيار IAS 16.(3) للتحويل من المخزون إلى ممتلكات مستثمرة بالقيمة العادلة ، فإن أي فرق بين القيمة العادلة في تاريخ التحويل والقيمة المرحلة السابقة يجب الاعتراف به في قائمة الأرباح أو الخسائر .(4) عندما تكمل المنشأة بناء أو تطوير الممتلكات المستثمرة التي سوف تسجل بالقيمة العادلة، فإن أي فرق بين القيمة العادلة في تاريخ التحويل والقيمة المرحلة السابقة يجب الاعتراف به في قائمة الأرباح أو الخسائر.

سادساً: معرفة قواعد التخلص من الممتلكات المستثمرة: يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المتوقعة بالتخلص من الممتلكات المستثمرة.

سابعاً: تحديد متطلبات الإفصاح: وتتعلق بما يلي: (1) الإفصاحات لكل من نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة. (2) الإفصاحات الإضافية لنموذج القيمة العادلة. (3) الإفصاحات الإضافية لنموذج التكلفة.

تاسعاً: مقارنة المعيار IAS 40 والمعيار IPSAS 16

1. لم يعكس المعيار IPSAS 16 التعديلات التي تمت على المعيار IAS 40 بسبب صدور المعيارين IFRS 4 المتعلق بعقود التأمين، و5 IFRS المتعلق بالأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة.
2. يتطلب المعيار IPSAS 16 أن الممتلكات المستثمرة التي يتم قياسها مبدئيا بالتكلفة وبذات الوقت تم اقتناءها بتكلفة رمزية أو بدون تكلفة، فإن تكلفتها هي القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، أما المعيار IAS 40 فيتطلب قياس الممتلكات المستثمرة مبدئيا بالتكلفة.
3. ورد في المعيار IPSAS 16 تعليقا إضافيا يوضح أن المعيار لا ينطبق على الممتلك المقتنى للتزويد بخدمة اجتماعية تولد تدفقات نقدية واردة، وهذا الممتلك تم التعامل معه استنادا إلى المعيار IAS 16 المتعلق بالممتلكات، المنشآت والمعدات.
4. تضمن المعيار IPSAS 16 أحكاما انتقالية للمطبق للمرة الأولى وللمتحول من النسخة السابقة للمعيار IPSAS 16. أما المعيار IAS 40 فيتضمن أحكاما انتقالية للمنشآت التي تطبق معايير IFRSs، ويتعامل المعيار IFRS 1 مع المطبق للمرة الأولى لمعايير IFRSs . ويتضمن المعيار IPSAS 16 أحكاما انتقالية تبين أن المنشأة التي تطبق أساس الاستحقاق للمرة الأولى وتعترف بالممتلكات المستثمرة التي لم يتم الاعتراف بها مسبقا، فيجب أن يتم الإبلاغ عن التعديل في الرصيد الافتتاحي للفوائض أو العجوزات المتراكمة.
5. تضمن المعيار IPSAS 16 تعليقا إضافيا عما ورد في المعيار IAS 40 لتوضيح إمكانية تطبيق معايير المحاسبة من قبل منشآت القطاع العام.
6. الاختلاف في المصطلحات المستخدمة: كقائمة الدخل الشامل وفق معايير IAS 40 وقائمة الأداء المالي، الإيراد، وفق معايير IPSAS 16.
7. لم يتم استخدام مفهوم الدخل في المعيار IPSAS 16 والذي له معنى أوسع من الإيراد في المعيار IAS 40.

الزراعة Agriculture
(المعيار IAS 41 والمعيار IPSAS 27)

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار. تطرق المعيار إلى الأصول البيولوجية: النباتات والحيوانات والأسماك التي تقتنى لأغراض المتاجرة فيها، **ويقابله المعيار IPSAS 27**.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الأصول البيولوجية Biological Assets: الحيوانات والنباتات الحية.

المنتج الزراعي Agricultural Product: المنتج الذي يتم جنيه من الأصول البيولوجية.

النشاط الزراعي Agricultural activity: إدارة تحويل الأصول البيولوجية وجني الأصول البيولوجية من اجل بيعها أو تحويلها إلى منتج زراعي أو إلى أي أصل بيولوجي آخر.

التحويل البيولوجي Biological transformation: عمليات التنمية والتجميد والإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات في الطبيعة الكمية والنوعية للأصل البيولوجي.

السوق النشط Active market: السوق الذي تتوفر فيه الخصائص التالية: اتساق البنود التي يتم المتاجرة بها، وجود المشترين والبائعين الراغبين في جميع الأوقات، وإتاحة الأسعار لجمهور.

القيمة العادلة Fair value: القيمة التي يمكن بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس ، وتعتمد القيمة العادلة للأصل على مكانه ووضعه الحاليين.

المنح الحكومية Government grants: المنح المعرفة بموجب المعيار IAS 20 والمتعلق بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

الحصاد Harvest: فصل المنتج عن الأصل البيولوجي أو انتهاء حياة الأصل البيولوجي.

تكاليف البيع Costs to sell: التكاليف المرتبطة مباشرة بالتخلص من الأصل ولا يدخل فيها التكاليف التمويلية وضرائب الدخل.

ثالثاً: بيان كيفية الاعتراف بالأصول البيولوجية: يشترط للاعتراف ما يلي: (1)سيطرة المنشأة على الأصل كنتيجة لأحداث معينة.(2)احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة.(3)إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بموثوقية .

رابعاً: تحديد كيفية قياس الأصول البيولوجية: يخضع قياس الأصول البيولوجية للقواعد التالية:(1) يجب قياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة.(2) يجب قياس المنتج الزراعي بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة عند الحصاد. (3) تتضمن تكاليف نقطة البيع كافة المصروفات التي تتم عند بيع الأصل البيولوجي، ولا تتضمن مصروفات نقل المبيعات إلى السوق.(4) يتم الإبلاغ عن المكاسب المتعلقة بالأصول البيولوجية بالقيمة العادلة، وكذلك التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية خلال الفترة في قائمة الأرباح أو الخسائر في الفترة التي ظهر فيها.(5)يتم الاعتراف بكل التكاليف ذات العلاقة بالأصول البيولوجية والتي تم قياسها بالقيمة العادلة كمصروفات عند إنفاقها ماعدا تكاليف شراء الأصول.

دليل قياس القيمة العادلة: (1)يعتبر السعر السوقي المعروض في سوق نشط للأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي هو أفضل أساس موثوق لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل.(2) وإذا لم يكن هناك سوق نشط، فيزود المعيار IAS 41 بدليل لاختيار أساس قياس آخر من بين الأسس التالية:(أ)السعر السوقي المحدد مثل السعر السوقي الأغلب لذلك النوع من الأصل.(ب)الأسعار السوقية للأصول المشابهة.(ج)الأسعار السوقية للأصول ذات العلاقة.(3) وإذا لم تتوفر الأسعار السوقية الموثوقة فيجب استخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل،مخصومة بسعر الفائدة السوقي المحدد مسبقا .

خامساً: تحديد متطلبات الإفصاح: (1) قضايا مختلفة متعلقة بالإفصاح. (2) متطلبات الإفصاح الرئيسية. (3) الإفصاح الاختياري عن وصف كمي عن كل مجموعة من الأصول البيولوجية.

(4) الإفصاحات الإضافية المطلوبة إذا لم يتم قياس القيمة العادلة بموثوقية. (5) إفصاحات إضافية مطلوبة إذا كانت القيمة العادلة للأصول البيولوجية التي تم قياسها مسبقا بالتكلفة أصبحت متوفرة. (6) الإفصاح المتعلق بالمنح الحكومية.

تاسعاً: مقارنة المعيار IAS 41 والمعيار IPSAS 27

1. تضمن تعريف النشاط الزراعي عمليات توزيع الأصول البيولوجية بدون تكلفة أو بتكلفة رمزية، ولم يتعامل المعيار IAS 41 مع هذه العمليات.
2. أوضح نطاق المعيار IPSAS 27 أن المعيار لا يتطرق إلى الأصول البيولوجية المقتناة للتزويد بخدمات، ولم يتضمن المعيار IAS 41 هذا التوضيح.
3. تضمن المعيار IAS 41 متطلبات حول المنح الحكومية التي تتعلق بالأصول البيولوجية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع، ولم يتطرق المعيار IPSAS 27 هذه المتطلبات والدليل المتعلق بالمنح الحكومية، كون المعيار IPSAS 23 المتعلق بالإيراد من العمليات التبادلية (الضرائب والتحويلات) زود بمتطلبات ودليل يتعلق بالمنح الحكومية في العمليات غير التبادلية.
4. تضمن المعيارIPSAS 27 متطلبات للقياس عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل إبلاغ مالي للأصول البيولوجية المقتناة من خلال عمليات غير تبادلية .
5. تضمن المعيار IPSAS 27 متطلبات إفصاح إضافية للأصول البيولوجية والتي تخضع فيها عملية استخدام المنشأة أو بيعها الأصل لبعض القيود.
6. تضمن المعيار متطلبات فصل الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك وغير القابلة وكذلك بين الأصول البيولوجية المقتناة للبيع وتلك المقتناة لغايات التوزيع بدون تكلفة أو بتكلفة رمزية، وتأخذ هذه الإفصاحات شكل الوصف الكمي التي قد تكون مرافقة لوصف مختصر، بينما يشجع المعيار IAS 41 بدون إلزام المنشآت للتزويد بوصف كمي لكل مجموعة من الأصول البيولوجية ، مع التمييز بين تلك القابلة للاستهلاك وغير القابلة، أو بين الأصول البيولوجية القابلة للحصاد وتلك غير القابلة للحصاد كلما كان ذلك ملائما .
7. تضمن المعيار IPSAS 27 أحكاما انتقالية للمطبق للمرة الأولى لأساس الاستحقاق، بينما لم يتضمن المعيار IAS 41 هذه الأحكام.
6. الاختلاف في المصطلحات المستخدمة: كقائمة الدخل الشامل، المنافع الاقتصادية المستقبلية، الربح أو الخسارة، وفق معايير IAS 41 وقائمة الأداء المالي، المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة ، الفائض أو العجز وفق معايير IPSAS 27.

ترتيبات امتياز الخدمة
Service Concession Arrangements
(المعيار IPSAS 32)

أولا: عرض خلفية عامة عن المعيار IPSAS 32

يهدف هذا المعيار لبيان المعاملة المحاسبية لترتيبات امتياز الخدمات من قبل المانح وهو المنشأة التي تعمل في القطاع العام، ويجب على المنشآت التي تقوم بإعداد وعرض قوائمها المالية استنادا إلى أساس الاستحقاق الالتزام بنصوص هذا المعيار، وينطبق على كافة منشآت القطاع العام ما عدا منشآت الأعمال الحكومية، التي يتطلب منها إعداد موازنات متاحة للعموم، **ويقابل هذا المعيار التفسير IFRIC 12**

ثانيا: المحاسبة عن ترتيبات امتياز الخدمات من قبل المانح

1. شروط الاعتراف : ويتم الاعتراف من قبل المانح بأصل امتياز الخدمات عند توفر الشروط التالية:

أ. أن يتحكم المانح أو ينظم الخدمات التي على المشغل تزويدها باستخدام الأصل الممنوح، والجهات المستفيدة من هذه الخدمات، وسعر الخدمة، ويجب ن يستمر توفر هذا الشرط طيلة حياة الأصل.

ب. أن يتحكم المانح من خلال الملكية حق الاستفادة من أي حقوق هامة متبقية في الأصل في نهاية فترة الترتيبات.

2. الاعتراف بالأصل والالتزام:

أ. يقوم المانح بالاعتراف بالأصول التي يتم تزويدها من قبل المانح ، أما الأصول المتبقية لدى المانح فيعاد تصنيفها كأصول امتياز الخدمات.

ب. يقوم المانح بالاعتراف بالتزام بالاستناد إلى طريقة تعويض المانح للمشغل (مستخدم الأصل لتزويد الخدمات) بموجب **نموذج الالتزام المالي**: يقوم المانح بتعويض المشغل لبناء ، تطوير، اقتناء، أو تحديث أصل امتياز الخدمات والخدمات ذات العلاقة بمنح المشغل حق اكتساب الإيراد من مستخدمي الطرف الثالث لأصل امتياز الخدمات أو أي أصل مولد للإيراد، ويتم المحاسبة من قبل المانح عن هذا الالتزام عند ظهور خيار الإيراد غير المكتسب من تبادل الأصول بين المانح (أصل امتياز الخدمة) والمشغل (أصل غير ملموس).

3. الاعتراف بالمصروفات والإيرادات من قبل المانح

كيفية التعامل مع الإيرادات والمصروفات من قبل المانح فتتم بأحد نموذجين وهما:

أ. نموذج الالتزام المالي: يقوم المانح بتخصيص الدفعات للمشغل استنادا إلى جوهرها كتخفيض للالتزام، المصروف الرأسمالي، المصروفات المتعلقة بالخدمات التي تم تزويدها من قبل المشغل.

ب. نموذج منح الحق للمشغل: ويتم اكتساب المنافع من قبل المانح والمشتركة مع الأصل الذي يتم استلامه بموجب ترتيبات امتياز الخدمات بمبادلة الحق الممنوح للمشغل خلال فترة الترتيبات، ويقوم المانح بالاعتراف بالإيراد وتخفيض الالتزام استنادا إلى الجوهر الاقتصادي لترتيبات امتياز الخدمات.

ثالثا: مقارنة المعيار IPSAS 32 مع التفسير IFRIC 12

إن التفسير IFRICS 12 يتطرق إلى المحاسبة عن ترتيبات امتياز الخدمات من قبل المشغل، أي المزود للخدمات المرتبطة بالأصل من قبل القطاع الخاص، أما المعيار IPSAS 32 فيتطرق إلى المحاسبة عن ترتيبات امتياز الخدمات من قبل المانح، وهو في هذه الحالة منشأة القطاع العام.

معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs

أولاً: عرض خلفية عامة عن المعيار IFRS for SMEs

يعتبر هذا المعيار اختصارٌ وتبسيطٌ لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs كاملة، حيث يتناول المفاهيم الأساسية في كل معيار ويعيد صياغتها بقالب مبسط ومختصر، لتطبيقها من قبل المنشآت الصغيرة والمتوسطة في إعدادها للمعلومات المالية، لتتصف القوائم المالية بناءً على ذلك بالملاءمة والموثوقية والجودة العالية، ولا يوجد مقابل له في معايير IPSASs.

ثانياً: التعريف بالمنشأة الصغيرة والمتوسطة

ليس من السهولة بمكان تعريف المنشأة صغيرة ومتوسطة الحجم بدقة، حيث أن هذا التعريف يكتنفه بعض الغموض، وهذا ما أكدته دراسة حول ذلك حيث تؤكد الدراسة أن معيار IFRS for SMEs لم يحدد فئة المنشآت التي ينطبق عليها بشكل واضح، إضافة إلى وجود اختلافات جوهرية واضحة بين الدول في تعريف المنشأة الصغيرة والمتوسطة، وكذلك معايير التفريق بين هذين النوعين والمنشأة الكبيرة ، إضافة إلى وجود تصنيف رابع للمنشآت وهو المنشأة الصغيرة جدا Micro entity، واختلاف التصنيف تبعا لمجال الأعمال،

أما المعيار IFRS for SMEs فقد عرف المنشأة الصغيرة والمتوسطة لغايات تطبيق المعيار بأنها المنشأة التي لا تخضع للمساءلة العامة ، وكذلك التي تصدر قوائم مالية ذات استخدام عام للمستخدمين الخارجيين.

ثالثاً: التعرف على التسهيلات التي تضمنها المعيار IFRS for SMEs

وتضمن المعيار مجموعة من التسهيلات والإجراءات المبسطة المتعلقة بالمواضيع التالية:

1. تم شطب المواضيع التالية من المعيار IFRS for SMEs
   أ. عائد السهم موضوع المعيار IAS 33.
   ب. التقارير المالية المرحلية موضوع المعيار IAS 34.
   ج. الإبلاغ القطاعي موضوع المعيار IFRS 8.
   د. التأمين موضوع المعيار IFRS 4.
   ه. الأصول المقتناة للبيع موضوع المعيار IFRS 5.
2. عدم السماح بتطبيق بعض السياسات المحاسبية التي تتضمنها معايير التقارير المالية الدولية IFRSs، حيث تم استبدالها بسياسات وأساليب مبسطة تتناسب مع الشركات الصغيرة والمتوسطة.
3. تبسيط عديد من مبادئ الاعتراف والقياس التي تضمنتها معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.
4. التقليل من الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.
5. تبسيط إجراءات إعادة إصدار مسودات إصدار وتعديلات المواضيع التي تتضمنها المعيار.

و. عدم جواز استخدام بعض المعالجات المحاسبية بسبب وجود معالجات محاسبية مبسطة بديلة تضمنها المعيار

رابعاً: عرض ملخص للمعيار IFRS for SMEs

1. عرض القوائم المالية

أ. يتحقق العرض العادل عند إعداد القوائم المالية التي تضمنها المعيار .

ب. يتم التصريح عن الالتزام بالمعيار إذا أعدت المنشأة القوائم المالية المطلوبة وفق المعيار.

2. قائمة المركز المالي

أ. يمكن تسمية قائمة المركز المالي بالميزانية العمومية.

ب. لا يتطلب فصل الأصول والمطلوبات إلى متداولة وغير متداولة إذا توصلت المنشأة إلى قناعة بأن مدخل السيولة يؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة.
ج. لا يوجد التزام بشكل وعناوين وتتابع بنود قائمة المركز المالي.

3. قائمة الدخل الشامل والأرباح المحتجزة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية

أ. يمكن إتباع مدخل القائمة الواحدة (قائمة الدخل الشامل)، أو القائمتين(قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل).
ب. لا يتم إعداد قائمة الدخل الشامل إذا لم يكن لدى المنشأة بنود دخل شامل.
ج. إذا ظهرت التغيرات في حقوق الملكية نتيجة الربح أو الخسارة والتوزيعات والمسحوبات وتصحيح الأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية،ولم يكن لدى المنشأة استثمارات ملاك أو أسهم خزينة، فيمكن إعداد قائمة موحدة تتضمن قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الأرباح المحتجزة بدلاً من قائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.
د. يجب فصل العمليات غير المستمرة عن العمليات المستمرة ولا يوجد بنود استثنائية extraordinary items، كذلك يمكن فصل البنود غير العادية unusual items .
ه. يمكن عرض المصروفات وفق طبيعتها(الاهلاك، الرواتب)، أو وفق وظيفتها(تكلفة المبيعات، مصاريف التوزيع) على متن القائمة أو ضمن الملاحظات.

4. قائمة التدفقات النقدية

أ. يمكن للمنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام الأسلوب المباشر أو الأسلوب غير المباشر.
ب. يتم تصنيف التدفقات النقدية المرتبطة بضريبة الدخل كأنشطة تشغيلية إلا إذا كانت محددة كأنشطة استثمارية أو تمويلية.
ج. يجب الإفصاح عن بعض الأنشطة غير النقدية الاستثمارية والتمويلية كاقتناء الأصول مقابل تحمل ديون.

5. الملاحظات عن القوائم المالية

يتم إتباع الترتيب التالي في الملاحظات:
أ. أسس إعداد القوائم المالية.
ب. ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة تتضمن معلومات عن التعديلات فيها ومعلومات عن المصادر الرئيسية للتقدير .
ج. معلومات إضافية عن بنود القوائم المالية.
د. إفصاحات أخرى.

6.القوائم المالية الموحدة والمستقلة

أ. يتطلب إعداد القوائم المالية الموحدة عند وجود سيطرة لشركة (الشركة الأم) على شركة أخرى(الشركة التابعة).
ب. لا يتطلب إعداد قوائم مالية موحدة عند وجود نية للتخلص من الشركة التابعة خلال سنة، أو أن الشركة الأم هي ذاتها شركة تابعة.

7.السياسات المحاسبية، التقديرات والأخطاء

أ. يجب على المنشأة الصغيرة والمتوسطة إتباع ما ورد في المعيار بشأن ما ورد عن السياسات المحاسبية.
ب. إذ لم يتضمن المعيار سياسة محاسبية تتعلق بموضوع معين، فيجب على المنشأة اختيار السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة وموثوقة.

8. الأدوات المالية الأساسية

أ. تستطيع المنشأة تطبيق المعيار IAS 39 بدلا من القسمين 11، 12 من المعيار IFRS for SMEs.
ب. يجب على المنشأة حتى بتطبيقها المعيار IAS 39 تطبيق الإفصاحات الواردة في القسم 12، وليس الإفصاحات وفقا للمعيار IFRS 7.

ج. يتم استخدام نموذج التكلفة المطفأة في القياس ما عدا أدوات حقوق الملكية التي تتوفر لها أسعار معلنة فعندئذ يتم استخدام القيمة العادلة.

د. يتم القياس المبدئي للأدوات المالية الأساسية بالسعر الذي تضمنته عملية الاقتناء بما في ذلك تكاليف الاقتناء، وينطبق ذلك على الأدوات المالية ما عدا الأصول والمطلوبات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ، إلا إذا تضمنت العملية تكاليف تمويل.

ه. يتم القياس اللاحق للأدوات المالية على النحو التالي:

- تقاس أدوات الدين بالتكلفة المطفأة باستخدام معدل الفائدة الفعال.
- تقاس أدوات الدين التي يتم تصنيفها كأصول أو مطلوبات متداولة بالقيمة غير المخصومة للنقدية أو الاعتبارات الأخرى التي يتم استلامها أو دفعها بعد الانخفاض، إلا إذا تضمنت تكاليف تمويل.
- إذا تضمنت العملية تكاليف تمويل فيتم قياس أدوات الدين بالقيمة الحالية للدفعات النقدية المستقبلية مخصومة بسعر فائدة سوقي لأدوات الدين المماثلة.

و. يجب على المنشأة إخضاع كافة الأدوات المالية القابلة للإطفاء لفحص الانخفاض أو الشك في التحصيل.

ز. ينطبق ما ورد في المعيار IAS 39 على التوقف عن الاعتراف بالأصول والمطلوبات المالية.

9. قضايا إضافية تتعلق بالأدوات المالية

أ. تقع الأدوات المالية التي لا ينطبق عليها القسم (11) من المعيار ضمن نطاق القسم (12)، ويتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب. يمكن استخدام محاسبة التحوط عند وجود المخاطر التالية فقط:

- مخاطر معدلات الفائدة لأدوات الدين التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة.
- مخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية أو مخاطر معدلات الفائدة التي يتضمنها التزام المنشأة أو تتضمنها عملية تنبؤية عالية الاحتمال.
- مخاطر أسعار البضاعة المقتناة ، أو التي يتضمنها التزام المنشأة أو تتضمنها عملية تنبؤية عالية الاحتمال لشراء أو بيع البضاعة.
- مخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية التي يتضمنها صافي استثمار في عملية أجنبية.

10. المخزون :

يطبق بشأنه ما ورد في معايير التقارير المالية الدولية IFRSs وخصوصا المعيار IAS 2.

11.الاستثمارات في الشركات الزميلة

تضمن المعيار الخيار باستخدام أحد النماذج التالية:

أ. نموذج التكلفة الخاضعة للانخفاض.

ب. نموذج القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وذلك عند وجود أسعار معلنة.

ج. أسلوب حقوق الملكية .

12. الاستثمارات في العقود المشتركة

أ. تضمن المعيار الخيار باستخدام أحد النماذج التالية فيما يتعلق بالمحاسبة عن المنشأة ذات السيطرة المشتركة من قبل المتعاقد:

- نموذج التكلفة الخاضعة للانخفاض.
- نموذج القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وذلك عند وجود أسعار معلنة.
- أسلوب حقوق الملكية .

ب. لا يجوز استخدام أسلوب التوحيد النسبي.

ج. بالنسبة للعمليات ذات السيطرة المشتركة، فيجب على المتعاقد الاعتراف بالأصول التي يسيطر عليها والمطلوبات التي يتحملها في قوائمه المالية ، وكذلك الاعتراف بحصته من الدخل المكتسب والمصروفات التي تم تحملها.

د. بالنسبة للأصول ذات السيطرة المشتركة، فيجب على المتعاقد الاعتراف بحصته منها ومن المطلوبات التي تم تحملها وكذلك الاعتراف بحصته من الدخل المكتسب والمصروفات التي تم تحملها.

13. الممتلكات المستثمرة

ينطبق بشأنها ما يلي:

أ. يمكن تصنيف الحقوق المملوكة المقتناة بموجب الإيجار التشغيلي كممتلكات مستثمرة.

ب. يجب فصل الممتلكات ذات الاستخدام المختلط ما بين فئة الممتلكات المستثمرة والممتلكات التشغيلية.

ج. إذا أمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية بدون تحمل أي تكاليف أو جهود لا داعي لها، فيجب استخدام نموذج القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وبخلاف ذلك يجب معاملة الممتلكات المستثمرة كممتلكات، منشآت ومعدات.

14. الممتلكات، المنشآت والمعدات

ينطبق بشأنها ما يلي:

أ. يجب استخدام نموذج التكلفة التاريخية فقط لقياس هذه الأصول.

ب. لا يجوز استخدام نموذج إعادة التقييم لقياس هذه الأصول.

ج. ينطبق ذلك على معظم الممتلكات المستثمرة، الممتلكات المقتناة للبيع حيث لا يوجد في المعيار هذا التصنيف واعتبار أن الاقتناء للبيع للأصل دليل انخفاض في قيمته.

د. يجوز استخدام الاهلاك الجزئي لبند معين إذا تضمنت معظم أجزاء الأصل نماذج مختلفة من الاستهلاك للمنافع الاقتصادية.

ه. يجوز مراجعة العمر النافع والقيمة المتبقية ومعدل الاهلاك عندما يكون هناك تغير هام في الأصل أو كيفية استخدامه، ويسري التغير بأثر مستقبلي فقط.

15. الأصول غير الملموسة ما عدا الشهرة

أ. لا يجوز الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا.

ب. تعتبر تكاليف البحث والتطوير مصاريف.

ج. ينطبق الإطفاء على الأصول المشتراة أو المقتناة بشكل منفصل .

د. إذا لم يكن بالإمكان تقدير العمر النافع فيجب تقديره بعشر سنوات.

ه. يجوز مراجعة العمر النافع والقيمة المتبقية ومعدل الاهلاك عندما يكون هناك تغير هام في الأصل أو كيفية استخدامه، ويسري التغير بأثر مستقبلي فقط.

و. لا يجوز إعادة تقدير الأصول غير الملموسة.

16. اندماج الأعمال والشهرة

لا ينطبق ما ورد في المعيار على المنشآت ذات السيطرة العامة، وتتبع ما ورد في المعيار IFRS 3.

17. الإيجارات

يتضمن نطاق المعيار الترتيبات التي تتضمن إيجاراً كما ورد في التفسير IFRIC 4 ويتم اتباع المبادئ التي تضمنها المعيار IAS 17.

18. المخصصات والمحتملات

أ. يتم الاعتراف بالمخصصات عند توفر الشروط الثلاثة التالية:

- أن هناك التزام حالي كنتيجة لحدث سابق.
- من المحتمل أن تتدفق منافع من المنشأة .
- يمكن تقدير القيمة بموثوقية.

ب. يجب مراجعة المخصصات في تاريخ كل إبلاغ مالي وتعديلها لمقابلة أفضل تقدير حالي.

ج. يمكن للمنشأة عدم الاعتراف بالمخصصات التالية:
- الخسائر التشغيلية المستقبلية بغض النظر عن احتماليتها.
- خطط إعادة الهيكلة المستقبلية الممكنة التي لا ترقى إلى التزام حالي أو بنائي بعد.

19. المطلوبات وحقوق الملكية

أ. يتم تصنيف الأداة المالية إلى حق ملكية إذا كان على طرف آخر تزويد المنشأة بنقدية أو أي اعتبارات أخرى بالمبادلة مع الأداة.

ب. يتم قياس الأداة المالية المصنفة كحق ملكية بالقيمة العادلة للنقدية أو الاعتبارات الأخرى المستلمة بعد خصم المصروفات المباشرة لإصدار الأداة، إلا إذا كانت القيمة الزمنية للنقود هامة، عند ذلك يتم قياس الأداة عند الاعتراف المبدئي بالقيمة الحالية.

ج. عند يتم إصدار الأسهم قبل استلام النقدية أو الاعتبارات الأخرى، فإن القيمة القابلة للاستلام لا تصنف كأصل (ذمم مدينة)، ولكن يتم عرض هذه القيمة كمقاصة لحقوق الملكية في قائمة المركز المالي.

د. عندما يتم الاكتتاب في أسهم ولكن لا يتم استلام نقدية، فلا يتم الاعتراف بها كحقوق ملكية قبل إصدار الأسهم.

ه. يتم فصل العوائد المتعلقة بالأدوات المالية القابلة للتحويل والمركبة بين جزء التزام وجزء الملكية.

و. يتم قياس جزء الالتزام عند الاعتراف المبدئي بالقيمة العادلة، وتمثل القيمة المتبقية جزء الملكية، ولاحقا يتم قياسه باستخدام معدل الفائدة الفعال ، مع إطفاء خصم الإصدار كزيادة لمصروف الفائدة.

ز. يتم تصنيف الأداة المالية إلى التزام إذا كان على المصدر دفع نقدية عند تسوية الأداة للمنشأة.

ح. يتم الاعتراف بالتوزيعات المدفوعة على شكل أصول غير نقدية عندما يكون على المنشأة التزام بتوزيع أصول غير نقدية، ويتم قياس التزام التوزيعات بالقيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها.

20.الإيراد

أ. تنتج الإيرادات عن المبيعات وتقديم الخدمات والدخل من عقود المقاولات وأي مصادر أخرى.

ب. تم استبعاد بعض أنواع الإيرادات من هذا القسم ويتم التعامل معها في مكان آخر.

ج. هناك ملحق يتضمن أمثلة على بعض طرق الاعتراف بالإيرادات.

21. المنح الحكومية

أ. يتم قياس المنح بالقيمة العادلة للأصول المستلمة أو القابلة للاستلام.

ب. يتم الاعتراف بالمنح غير المربوطة على شروط أداء مستقبلية في قائمة الأرباح أو الخسائر عندما تكون العوائد قابلة للاستلام.

ج. يتم الاعتراف بالمنح المربوطة على شروط أداء مستقبلية في قائمة الأرباح أو الخسائر عندما تتحقق الشروط.

22.تكاليف الاقتراض

د. لا يتم رسملة تكاليف الاقتراض، وتعتبر مصروفات عند تحملها.

23. الدفعات المرتكزة على الأسهم

<u>فيما يتعلق بالدفعات التي يتم تسويتها بأدوات حقوق ملكية</u>

أ. يتم تسجيل العمليات باستثناء تلك التي تتم مع الموظفين بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة إذا كان بالإمكان تقديرها بموثوقية.

ب. يتم تسجيل العمليات مع الموظفين أو إذا لم يكن بالإمكان تقدير القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة بموثوقية، بالاستناد إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

<u>فيما يتعلق بالدفعات التي يتم تسويتها نقداً</u>

أ. يتم قياس الالتزام بالقيمة العادلة في تاريخ المنح وفي أي تاريخ إبلاغ مالي وتاريخ تسوية، مع الاعتراف بالتعديلات في قائمة الأرباح أو الخسائر.
ب. يتم الاعتراف بالمصروف عند تقديم الخدمات عن الأسهم التي يتم اكتسابها بعد إتمام الفترة المتفق عليها مع خدمة الموظفين .

فيما يتعلق بالدفعات التي يتم تسويتها ببدائل نقدية

أ. يتم التعامل مع كافة العمليات التي تنطبق عليها هذه الفئة كعمليات تمت تسويتها نقداً.
ب. يستثنى من ذلك وجود ممارسة سابقة لدى المنشأة لتسويتها بأدوات ملكية، أو إذا كان الخيار ليس له وجود تجاري، كون القيم التي يتم تسويتها نقدا لا تحمل أي علاقة مع القيمة العادلة لأداة الملكية، بالرغم من أنها تكون اقل من هذه القيمة.

24.الانخفاض في قيم الأصول

أ.يتضمن القسم المبادئ الأساسية للانخفاض كما وردت في معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.
ب.كذلك يتضمن دليلاً مبسطاً عن كيفية انخفاض الشهرة إذا لم يكن بالإمكان تخصيصها لوحدة توليد نقد معينة.

25. منافع الموظفين

أ.يتم قياس المنافع قصيرة الأجل على النحو التالي:

- يتم قياسها بالقيمة غير المخصومة ويتم الاعتراف بها عند تقديم الخدمات.
- يتم الاعتراف بالتكاليف الأخرى كالإجازة السنوية كالتزام عند تقديم الخدمات وتعتبر كمصروفات عند استخدام الإجازة أو الاستفادة منها.
- يتم الاعتراف بالمكافآت المدفوعة فقط عند وجود التزام وإمكانية قياس قيمته بموثوقية.

ب. يتم قياس منافع ما بعد الخدمة على النحو التالي:

- يتم الاعتراف بخطط المساهمة المحددة كالتزام أو مصروف عند تقديم المساهمة أو استحقاقها.
- يتم الاعتراف بالالتزام لخطط المنافع المحددة بناء على صافي القيمة الحالية لمطلوبات المنافع المحددة ناقصا القيمة العادلة لأي أصول في تاريخ الإبلاغ المالي، ويتم استخدام أسلوب وحدة الائتمان التنبؤية فقط عند إمكانية تطبيقها دون تحمل تكاليف أو جهود لا داعي لها، ويمكن للمنشأة تبسيط إجراءات احتسابها.

ج. يمكن تخصيص القيمة الموحدة عند وجود خطط للمجموعة بين الشركة الأم والشركات التابعة بناء على أساس معقول.
د. يمكن الاعتراف بالمكاسب والخسائر الاكتوارية في قائمة الأرباح أو الخسائر كبند في الدخل الشامل، ولا يوجد مكاسب أو خسائر اكتوارية مؤجلة ، ولا يتم استخدام الممر Corridor approach
ه. يتم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة مباشرة في قائمة الأرباح أو الخسائر .
و. يتم الاعتراف بمنافع إنهاء الخدمات في قائمة الأرباح أو الخسائر مباشرة عندما لا يكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

26. ضريبة الدخل

أ. يتطلب هذا القسم استخدام مدخل الفارق المؤقت بذات الطريقة الواردة في المعيار IAS 12.
ب. يظهر الفارق المؤقت إذا كان الأساس الضريبي للأصول والمطلوبات يختلف عن القيمة المرحلة.
ج. يفترض استرداد الأساس الضريبي بالبيع باستثناء عدم وجود ضريبة مؤجلة معترف بها أو عدم وجود عوائد تتعلق بالمنشآت التابعة الأجنبية أو المنشآت ذات السيطرة المشتركة التي تم إطفاءها .

د. يجب على المنشأة الاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة باستخدام طريقة التحقق المحتمل.
ه. يتم تخصيص التغيرات في الضريبة الحالية أو المؤجلة المعترف بها للأجزاء ذات العلاقة من قائمة الأرباح أو الخسائر أو بنود الدخل الشامل أو حقوق الملكية.

27. ترجمة العملية الأجنبية

أ. يتم استخدام ذات مدخل العملة الوظيفية الذي تضمنه المعيار IAS 21.
ب. يتم الاعتراف بفروقات الصرف التي تظهر من البنود النقدية التي تشكل جزء من صافي الاستثمار في عملية أجنبية في حقوق الملكية، ولا يتم تدويرها من خلال قائمة الأرباح أو الخسائر عند التخلص من الاستثمار.
ج. يتم الاعتراف بكافة فروقات الصرف في الدخل الشامل.

28. التضخم النشط

أ. يجب على المنشأة إعداد قوائم مالية معدلة بمستوى أسعار عام عندما تكون عملتها الوظيفية تعمل في اقتصاد نشط وتطبق بشأن ذلك المبادئ الواردة في المعيار IAS 29.
ب. يزود المعيار بمؤشرات للتضخم النشط ولكن ليس بمعدل تضخم محدد.
ج. يستخدم المؤشر الذي يتضمنه المعيار IAS 29 والمتعلق بوصول التضخم المتراكم إلى 100% أو زيادته عن ذلك.

29.الأحداث اللاحقة لتاريخ الإبلاغ المالي

أ. يجب على المنشأة تعديل القوائم المالية لعكس الأحداث التي تزود بدليل إضافي (الأحداث المعدلة) عن الظروف المتواجدة في نهاية الفترة الإبلاغية.
ب. لا يتم تعديل القوائم المالية بالأحداث غير المعدلة التي تظهر بعد تاريخ الإبلاغ المالي ، ولكن يجب الإفصاح عن طبيعة هذه الأحداث وتقدير الأثر المالي لها.
ج. يجب على المنشأة عدم الاعتراف بالأرباح التي تم الإعلان عن توزيعها بعد تاريخ الإبلاغ المالي كالتزام، ولا يعتبر هذا الحدث معدلا.

30.الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

يطبق بشأن ذلك ما ورد في معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

31. الزراعة

أ. يتم استخدام القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كانت محددة لفئة الأصول البيولوجية بدون تحمل أي تكاليف أو جهود لا داعي لها.
ب. يتم استخدام التكلفة ناقصاً الاهلاك المتراكم والانخفاض المتراكم إذا لم تكن القيمة العادلة محددة أو كان تحديدها يؤدي إلى تحمل أي تكاليف أو جهود لا داعي لها.
ج. يتم قياس المنتج الزراعي عند الحصاد بالقيمة العادلة ناقصا التكاليف المقدرة حتى البيع، وتعامل بعد ذلك كمخزون.

32.الصناعات الاستخراجية

أ. لا يتطلب من المنشأة اعتبار تكاليف التنقيب مصروفات .
ب. يجب على المنشأة فحص التكاليف الرأسمالية من أجل الانخفاض.
ج. تعامل المصروفات على الأصول الملموسة وغير الملموسة في الأنشطة الاستخراجية كممتلكات ، منشآت ومعدات أو أصول غير ملموسة ما عدا الشهرة.

خامساً: بيان كيفية الانتقال لتطبيق المعيار IFRS for SMEs

1. يعني التطبيق للمرة الأولى عندما تتضمن القوائم المالية المعدة وفق المعيار IFRS for SMEs عبارة صريحة غير متحفظة بالالتزام بالمعيار.
2. تقوم المنشأة باختيار السياسات المحاسبية من واقع المعيار في تاريخ نهاية الفترة الإبلاغية الأولى للتطبيق للمرة الأولى.

3. تعتمد كثير من القرارات المتعلقة بالسياسات المحاسبية على الظروف والأحوال مع منح المعيار لبعض الخيارات.
4. يجب على المنشأة إعداد قوائم مالية عن السنة الحالية وقوائم مالية مقارنة عن السنة السابقة باستخدام المعيار IFRS for SMEs، مع وجود استثناءات اختيارية وإلزامية لإعادة تصوير بعض بنود القوائم المالية، وهناك استثناء عام يرتبط بمفهوم "غير العملي" ، وتضمن المعيار كافة الإعفاءات التي تضمنها المعيار IFRS 1.
5. يعتبر أساس عرض الإيضاحات عند إعداد القوائم المالية للمرة الأولى باستخدام المعيار IFRS for SMEs ، وكذلك تقرير المدقق الخارجي هو مدى الالتزام بالمعيار.

الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالقطاع الحكومي العام
Disclosure of Financial Information About the General Government Sector
(المعيار IPSAS 22)

أولا: عرض خلفية عامة عن المعيار IPSAS 22 وتحديد نطاقه

يتمثل الهدف من هذا المعيار بتحديد متطلبات الإفصاح للحكومات التي ترغب بعرض معلومات عن القطاع الحكومي العام GGS في قوائمها المالية الموحدة ، ويعزز عرض معلومات ملائمة عن القطاع الحكومي العام على تعزيز شفافية التقارير المالية، ويحقق فهما أفضل للعلاقة بين الأنشطة الحكومية السوقية وغير السوقية، وكذلك بين القوائم المالية والقواعد الإحصائية للإبلاغ المالي.
وينطبق المعيار على كافة منشآت القطاع العام بما فيها منشآت الأعمال الحكومية GBEs، بحيث يجب على المنشآت التي تقوم بإعداد وعرض القوائم استناداً إلى أساس الاستحقاق وترغب في الإفصاح عن معلومات مالية عن القطاع الحكومي العام تطبيق نصوص هذا المعيار في إجراء ذلك، ولا يوجد مقابل لهذا المعيار في معايير IFRSs.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

القطاع الحكومي العام The General Government Sector : ويتضمن كاف المنشآت التنظيمية للحكومة العمومية كما هي معرفة في القواعد الإحصائية للإبلاغ المالي.
القواعد الإحصائية للإبلاغ المالي Statistical bases of financial reporting: شركات تم تأسيسها لغايات إنتاج سلع وخدمات للسوق، منشآت غير مدمجة أو مؤسسة قانونيا لكنها تعمل كشركات، أو مؤسسات غير هادفة للربح تقوم بنتاج أو توزيع سلع وخدمات لكن لا تقوم بتحقيق مكاسب للمنشأة المسيطرة.
وتستخدم باقي التعريفات التي تتضمنها معايير IPSASs.

ثالثا: التعريف بالقطاع الحكومي العام GGS والشركات الأخرى

1. يتضمن الوحدات الحكومية الوطنية المركزية والرسمية والمحلية، صناديق الأمن الاجتماعي في كافة مستويات الحكومة، والمؤسسات غير السوقية غير الهادفة للربح التي تسيطر عليها الوحدات الحكومية.
2. ومن أمثلة هذه الوحدات الإدارات الحكومية والمحاكم القانونية ومؤسسات التعليم العام ووحدات العناية الصحية العامة.
3. لا يتضمن القطاع الحكومي العام كلا من الشركات العامة المالية Public Financial Corporations (PFC)، أو الشركات العامة غير مالية Public Non-financial Corporations (PNFC).
4. وبخصوص الشركات العامة المالية PFC فتتضمن الشركات المالية الوطنية المسيطر عليها من قبل الحكومة والمؤسسات غير الهادفة للربح التي تقدم خدمات الوساطة المالية، كذلك تتضمن البنوك المسيطر عليها من الحكومة كالبنك المركزي وكافة المؤسسات الأخرى التي تؤدي أنشطتها على أساس سوقي.
5. أما الشركات العامة غير المالية PNFC فتتضمن الشركات غير المالية المسيطر عليها من قبل الحكومة والمؤسسات غير الهادفة للربح التي تقدم للسوق سلعاً أو خدمات غير مالية .

رابعا: التعريف بالسياسات المحاسبية

يوجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام GGS بالاستناد إلى ذات السياسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض التي يتم تطبيقها في إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للحكومة، ما عدا:

أ. متطلبات المعيار IPSAS 6 المتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمنفصلة، فيما يتعلق بالشركات العامة المالية PFCs والشركات العامة غير المالية NPFCs، وما يتطلبه إعداد هذه القوائم من إلغاء العمليات والأرصدة المتبادلة بين وحدات المجموعة ضمن القطاع الحكومي العام GGS، ولكن لا يتطلب ذلك إلغاء العمليات المتبادلة بين منشآت القطاع الحكومي العام GGS والمنشآت خارج القطاع الحكومي العام

ب. يجب على القطاع الحكومي العام GGS الاعتراف بالاستثمارات في الشركات المالية المذكورة آنفا كأصول، والمحاسبة عن هذه الأصول بالقيمة المرحلة لصافي الأصول في الشركة المستثمر فيها.

وتتطلب القواعد الإحصائية إعادة تقييم الأصول والالتزامات ما عدا القروض بالقيمة السوقية في تاريخ كل إبلاغ مالي، بينما لا تتطلب ذلك معايير IPSASs حيث تجيز استخدام التكلفة وأسس تقييم أخرى لبعض فئات الأصول والالتزامات.

وعند سيطرة الحكومات الوطنية على الحكومات المحلية، فإن القوائم المالية للحكومات الوطنية ستقوم بتوحيد مستويات مختلفة من الحكومات، وعند ذلك فإن هناك تجميع مختلف للقوائم المالية سيظهر استنادا إلى متطلبات هذا المعيار.

رابعاً: تحديد متطلبات الإفصاح

وتتحدد متطلبات الإفصاح بموجب المعيار بما يلي:

1. متطلبات خاصة بالقطاع الحكومي العام، وتتضمن معلومات عن:
   - الأصول وفق الفئة الغالبة مبينة بشكل منفصل الاستثمارات في القطاعات الأخرى.
   - الالتزامات وفق الفئة الغالبة.
   - صافي الأصول (الملكية).
   - زيادات وتخفيضات إعادة التقييم وبنود الإيرادات والمصروفات الأخرى التي تم الاعتراف بها مباشرة في صافي الأصول(الملكية).
   - الإيرادات وفق الفئة الغالبة
   - الفائض أو العجز.
   - التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفق الفئة الغالبة.
   - التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.
   - التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.
2. يجب أن لا تتعدى الافصاحات المعروضة عن القطاع الحكومي العام GGS القوائم المالية للحكومة التي تم إعدادها استنادا إلى معايير IPSASs.
3. يجب على المنشآت التي تقوم بإعداد إفصاحات القطاع الحكومي العام أن تقوم بالإفصاح عن المنشآت الهامة المسيطر عليها التي يتضمنها القطاع الحكومي العام، وأي تغيرات في هذه المنشآت عن الفترة السابقة، وذلك إضافة إلى تفسيرات تتضمن الأسباب التي لأجلها لم تعد بعض المنشآت ضمن القطاع الحكومي العام.
4. يجب تسوية الإفصاحات عن القطاع الحكومي العام GGS لتتلاءم مع القوائم المالية الموحدة للحكومة، مبينة بشكل منفصل مقدار التعديل لكل بند مكافئ في هذه القوائم.
5. لا يتضمن المعيار تسوية للإفصاحات بين القوائم الإحصائية ومعايير IPSASs.

الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)
Revenue from Non-exchange Transactions (Taxes and Transfers) (IPSAS 23)

أولا: عرض خلفية عامة عن المعيار IPSAS 23 وتحديد نطاقه

تطرق المعيار IPSAS 9 للإيرادات من العمليات التبادلية المتعلقة بالسلع والخدمات التي تقدمها المنشأة، ولم يتم التطرق في المعيار المذكور إلى أي إيرادات أخرى ناتجة عن العمليات غير التبادلية حيث جاء المعيار IPSAS 23 ليهدف إلى وضع متطلبات الإبلاغ المالي عن الإيرادات من العمليات غير التبادلية التي تحصلها الحكومة دون التزويد بأي اعتبارات مقابل ذلك، أو التزويد باعتبارات تقل قيمتها عن القيمة العادلة للموارد التي تم تحصيلها، ومن أمثلة الإيرادات من العمليات غير التبادلية الضرائب والتحويلات ، باستثناء العمليات غير التبادلية التي تتعلق باندماج المنشآت، ويتعلق هذا المعيار كذلك بالقضايا التي يجب أخذها بعين الاعتبار في الاعتراف بالإيراد وقياسه والناتج عن العمليات غير التبادلية، وكذلك يتناول التعريف بمساهمات الملاك|، وينطبق المعيار على كافة منشآت القطاع العام ما عدا منشآت قطاع الأعمال، ولا يوجد مقابل لهذا المعيار في معايير IFRSs.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

شروط تحويل الأصول Conditions on transferred assets: وهو مجموعة من الاشتراطات التي تفيد بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتضمنة في الأصل التي يتم اهلاكها من قبل المستفيد يجب أن تترافق مع منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة يجب أن يتم اعادتها إلى الجهة المحولة أو لطرف ثالث، أو عند حدوث مخالفة للشروط، أي الاعتراف بأصل والتزام مقابل من قبل المستفيد.

السيطرة على الأصل Control of an asset: قدرة المنشأة على الاستفادة من الأصل بما يتوافق مع أهدافها وبذات الوقت تقيد استفادة الآخرين من هذه المنافع.

المصروفات المدفوعة من خلال النظام الضريبي Expenses paid through the tax system: المبالغ المتاحة للمستفيدين بغض النظر عن دفعهم للضريبة أم لا.

الغرامات Fines: منافع اقتصادية أو خدمات محتملة تم استلامها أو قابلة للاستلام من قبل منشآت القطاع العام وفق ما تحدده المحاكم أو أي جهات قانونية أخرى كنتيجة لمخالفة القوانين والتعليمات.

القيود على الأصول المحولة Restrictions on transferred assets: الاشتراطات التي تحدد أو توجه الأغراض التي يتم فيها استخدام الأصول المحولة، لكنها لا تحدد المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة التي يمكن للمحول الحصول عليها عند عدم الالتزام بالاستخدام المحدد.

الاشتراطات على الأصول المحولة Stipulations on transferred assets:الشروط الالزامية التي تتضمنها القوانين أو التعليمات أو الاتفاقيات ذات العلاقة التي تفرض على استخدام الأصل المحول من قبل المنشآت خارج نطاق المنشأة الإبلاغية، وقد تكون شروط أو قيود ، حيث يتعلق كلاهما بكيفية استخدام الأصل بينما تتعلق الشروط بالمنافع التي يحصل عليها المحول عند مخالفة هذه الاشتراطات، وينظر إلى الجوهر وليس الشكل في التفريق بين الشرط والقيد.

مصروفات الضريبة Tax expenditures : الشروط التفضيلية التي يتضمنها قانون الضريبة التي تمنح دافعي الضرائب بامتيازات لا يحصل عليها الآخرون.

الحدث الضريبي The taxable event : الحدث التي تحدده الحكومة أو المشرع أو أي سلطة أخرى كحدث خاضع للضريبة.

الضرائب Taxes: منافع اقتصادية أو خدمات محتملة واجبة الدفع أو قابلية للدفع لمنشآت القطاع العام بالاستناد إلى القوانين و/أو التعليمات، والتي من شأنها تزويد الحكومة بالإيرادات، ولا تتضمن بذلك الغرامات أو أي عقوبات تفرض على مخالفة القوانين، وتتميز القوانين الضريبية بأنها تثبت حق الحكومة في جمع الضريبة وبيان أسس تحصيل الضريبة، وتضع إجراءات لإدارة الضريبة.

التحويلات Transfers: التدفقات الداخلة للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة من العمليات غير التبادلية باستثناء الضرائب.

ثالثاً: تحليل التدفق الأولي للموارد من العمليات غير التبادلية

يهدف تحليل العمليات التبادلية إلى تحديد أي عناصر القوائم المالية التي يجب الاعتراف بها كنتيجة لهذه العمليات، ويتعلق بالتحليل الأمور التالية:

1. **الهدف من التحليل:** تؤدي عملية التحليل إلى اعتراف المنشأة بأصل حققت سيطرتها على الموارد التي تتوفر فيها شروط الاعتراف بالأصل، وعند تنازل الدائن عن التزام على المنشأة فيجب تخفيض القيمة المرحلة للالتزام التي تم الاعتراف بها مسبقا بدلا من الاعتراف بأصل، وعند السيطرة على أصل مرتبط بالتزام فيجب الاعتراف بهذا الالتزام عند الاعتراف بالأصل.
2. **الاعتراف بالأصل** : يجب الاعتراف بالموارد المتدفقة إلى المنشأة من العمليات غير التبادلية ما عدا الخدمات كأصل عند احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة المرتبطة بالأصل إلى المنشأة، وإمكانية قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية.
3. **السيطرة على الأصل**: تقيد السيطرة على الأصل استخدام الآخرين له، ولا يكفي دور الحكومة بتنظيم بعض الأنشطة للدلالة على السيطرة لإمكانية الاعتراف بالأصل، ولا كذلك التصريح عن النية بتحويل الموارد إلى القطاع العام.
4. **الحدث السابق**: يعتبر وجود حدث سابق شرط لتحقق السيطرة على الأصل والاعتراف به، ومن الأحداث السابقة الشراء، الحدث الضريبي، أو التحويل.
5. **التدفق المحتمل للموارد**: يكون تدفق الموارد محتملا عندما تفوق احتمالية حدوثه عن عدمها، وتعتمد المنشأة في تحديد هذه الاحتمالية على خبرتها السابقة أو استنادا إلى بعض العوامل ذات العلاقة.
6. **الأصول الطارئة**: تحتاج الأصول التي لا تتوفر فيها خصائص الأصول لكن لا تتوفر فيها شروط الاعتراف والتي تعتبر أصولا طائرة فقط إلى إفصاحات معينة استنادا إلى المعيار IPSAS 19.
7. **مساهمات الملاك**: ويمكن تعريفها بأنها المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة التي يتم المساهمة بها في المنشأة من قبل أطراف خارجية عن المنشأة باستثناء الالتزامات، وبذلك تنشأ حقوق مالية في صافي أصول (حقوق الملكية) للمنشأة وتوجب توزيعات للمنافع الاقتصادية المستقبلية خلال حياة المنشأة (كالتوزيعات عند انفصال احد الملاك) أو عند تصفيتها، وبذات الوقت يمكن بيعها، مبادلتها، تحويلها أو إطفاءها.

ويعتمد تصنيف مساهمات الملاك على جوهر العملية وليس شكلها، ويمكن أن يستدل على مساهمات الملاك بما يلي:

- الشكل الرسمي للتحويل من قبل المساهم أو المنشأة المسيطرة على المساهم كجزء من صافي الأصول المساهم من قبل المستفيد سواء كان ذلك قبل ظهور المساهمة أو عند ظهورها.
- اتفاقية رسمية ذات علاقة بالمساهمة تثبت أو تزيد حقوق حالية في صافي الأصول (الملكية) للمستفيد يمكن بيعها أو تحويلها أو إطفاءها.
- إصدار أدوات حقوق ملكية ذات علاقة بالمساهمة يمكن بيعها، تحويلها أو إطفاءها.

1. **المكونات التبادلية وغير التبادلية للعملية :** عندما تتضمن عملية اقتناء الأصل مكونات تبادلية ومكونات غير تبادلية، فإن المكونات التبادلية يتم الاعتراف بها استناداً إلى معايير IPSASs، أما المكونات التبادلية فيتم الاعتراف بها استنادا إلى المتطلبات والمبادئ التي يتضمنها هذا المعيار.
2. **قياس الأصول عند الاعتراف المبدئي:** يتم قياس الأصل الذي يتم اقتناءه بموجب عملية غير تبادلية بالقيمة العادلة كما هي في تاريخ ا لاقتناء.

رابعاً: الاعتراف بالإيراد من العمليات غير التبادلية وقياسه

1. **فيما يتعلق بالاعتراف :**

أ. يجب الاعتراف بكافة الموارد المتدفقة إلى المنشأة التي تم الاعتراف بها كأصول نتيجة للعمليات غير التبادلية كإيرادات ما عدا تلك التي تم الاعتراف بها كالتزامات والمتعلقة بذات الموارد المتدفقة.

ب. إذا تم الاعتراف بالموارد المتدفقة إلى المنشأة كالتزام نتيجة للعمليات غير التبادلية كأصل، فيجب عليها تخفيض القيمة المرحلة للالتزام، والاعتراف بقيمة التخفيض هذه كإيرادات.

ج. يعتمد توقيت الاعتراف بالإيرادات على طبيعة الشروط وكيفية إطفاءها.

2. **فيما يتعلق بالقياس :**

أ. يتم قياس الإيرادات الناتجة عن العمليات غير التبادلية بقيمة الزيادة في صافي الأصول (الملكية) التي تم الاعتراف بها.

ب. يتم قياس الأصل الذي تم الاعتراف به بالتزامن مع الإيراد الذي تم الاعتراف به بذات القيمة التي تم الاعتراف بها بالإيرادات.

خامساً: الاعتراف بالالتزامات الحالية كمطلوبات

1. **شروط الاعتراف**: يجب الاعتراف بالالتزامات الحالية من العمليات غير التبادلية كمطلوبات عندما يكون من المحتمل تدفق الموارد المصاحبة للمنافع الاقتصادية المستقبلية والخدمات المحتملة لإطفاء الالتزام إلى خارج المنشأة وإمكانية قياس قيمة المطلوبات بموثوقية.
2. **فيما يتعلق بالالتزامات الحالية**:

أ. يمكن فرض الالتزامات الحالية من العمليات غير التبادلية بموجب القانون أو التعليمات أو الاتفاقيات الملزمة، أو نتيجة للبيئة التشغيلية العادية.

ب. يمكن فرض الضرائب أو تحويل الأصول لمنشآت القطاع العام بموجب عمليات غير تابدلية استنادا إلى القوانين أو التعليمات أو الاتفاقيات الملزمة التي تتضمن اشتراطات لاستخدامها في أغراض معينة، ومن أمثلة ذلك:

- الضرائب التي يقيد استخدامها بموجب القوانين أو التعليمات.
- التحويلات التي تتضمن تحويلات من الحكومات الوطنية إلى الحكومات القروية أو المحلية، أو من الحكومات القروية إلى المحلية، أو الحكومات إلى منشآت القطاع العام، أو إلى الوكالات الحكومية التي يتم تأسيسها استنادا إلى قوانين معينة، أو من وكالات المساعدات إلى الحكومات.

ج. يمكن للمنشأة الإبلاغية في مسار الأعمال العادي قبول موارد قبل نشوء الحدث الضريبي، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالتزام مساو للمبالغ التي قبضها مقدما حتى ظهور الحدث الضريبي.

د. إذا استلمت المنشأة الإبلاغية موارد قبل وجود ترتيبات الاتفاقية الملزمة، فيتم الاعتراف بالتزام بالمبلغ الذي تم قبضه مقدما حتى تصبح الترتيبات ملزمة.

ج. **شروط تحويل الأصول**: تمنح شروط تحويل الأصول زيادة في قيمة الالتزام الحالي عند الاعتراف المبدئي بالمطلوبات التي تم ذكرها آنفا.

د. **قياس الالتزامات عند الاعتراف المبدئي**: يجب أن تكون قيم المطلوبات التي تم الاعتراف بها أفضل تقدير للقيمة اللازمة لإطفاء الالتزام الحالي في تاريخ الإبلاغ المالي، ويجب أن تؤخذ المخاطر وعوامل عدم التأكد بعين الاعتبار عند التقدير، ويتم قياس الالتزام بالقيمة الحالية للمبلغ المقدر لإطفاء الالتزام.

سادساً: الضرائب

1. يجب على المنشأة الاعتراف بأصل يتعلق بالضرائب عند ظهور الحدث الضريبي (الحدث السابق) وتوفر شروط الاعتراف بالأصل (تدفق المنافع وموثوقية القياس).
2. تعتبر الضرائب إيرادات للدوائر الحكومية التي تقوم بفرضها وليس بجمعها لصالح غيرها، فمثلا تقوم دائرة الجمارك بتحصيل ضريبة المبيعات لصالح دائرة ضريبة المبيعات والدخل، فوفق ذلك تعتبر ضريبة المبيعات إيرادات لضريبة المبيعات والدخل وليس لدائرة الجمارك التي تتولى تحصيلها.
3. لا يتوفر في الضرائب شروط الاعتراف بها كمساهمات ملاك، لان دفع الضرائب لا يمنح دافعيها الحق بالحصول على توزيعات للمنافع الاقتصادية المستقبلية من قبل المنشأة خلال عمرها، ولا يمنحها أيضا حق ملكية في الحكومة التي يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو إطفاءها.
4. تتفق الضرائب مع العمليات غير التبادلية كون دافعي الضرائب لا يحصلون مباشرة على موارد من الحكومة مساوية للضرائب ، بالرغم من أنهم قد ينتفعون من شريحة واسعة من السياسات الاجتماعية المقررة من قبل الحكومة، لكن لا تعتبر مبادلة لعملية دفع الضرائب.
5. وإذا تم الاعتراف بالتزام مقابل أصل الضريبة الذي تم الاعتراف به حتى يتم تحقق شروط معينة، فلا يتم الاعتراف بإيراد الضريبة إلا بعد تحقق هذه الشروط .
6. **الحدث الضريبي:** يجب على المنشأة الإبلاغية أن تقوم بتحليل القانون الضريبي لتحديد الحدث الضريبي المرتبط بالضرائب المفروضة، ويمكن فيما يلي تحديد الأحداث الضريبية الثالية حسب نوع الضريبة:

ه. **ضريبة الدخل**: اكتساب الدخل المقدر من قبل دافع الضريبة خلال فترة الضريبة.

و. **ضريبة القيمة المضافة**: حدوث النشاط الضريبي من قبل دافع الضريبة خلال فترة الضريبة.

ز. **ضريبة السلع والخدمات**: شراء أو بيع السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة خلال فترة الضريبة.

ح. **الرسوم الجمركية:** تحركات السلع والخدمات الخاضعة للرسوم الجمركية بين الحدود الجمركية.

ط. **رسوم الموت**: موت الشخص الذي لديه ممتلكات خاضعة للضريبة.

ي. **ضريبة الممتلكات**: مرور التاريخ الذي يتم فرض الضريبة عليه، أو الفترة التي يتم فرض الضريبة عليها إذا تم فرض الضريبة على أساس زمني.

7. **الضرائب المقبوضة مقدما**: يتم الاعتراف بالضرائب المقبوضة قبل ظهور الحدث الضريبي كأصل والتزام في آن واحد، كون الحدث الذي يزيد من حق المنشأة في الضرائب لم يظهر بعد، ولم تتوفر شروط الاعتراف في إيرادات الضرائب.
8. **قياس الأصول التي تظهر من العمليات الضريبية**: يتم قياس الأصول بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبأفضل تقدير للموارد الواردة للمنشأة، وتستخدم منشآت القطاع العام نماذج قياس لقياس الأصول بموثوقية للموازنة بين توقيت الحدث الضريبي وتحصيل الضرائب، وتأخذ هذه النماذج بعين الاعتبار العوامل التالية:

ك. توقيت التحصيلات النقدية من دافعي الضرائب.

ل. التصريحات التي تتم من قبل دافعي الضرائب.

م. العلاقة بين الذمم الضريبية والأحداث الأخرى في الاقتصاد.

ن. قانون الضريبة الذي يسمح لدافعي الضرائب فترة أطول لحفظ عوائدهم من سماح الحكومة بنشر القوائم المالية ذات الاستخدام العام.
س. فشل دافعي الضرائب من حفظ عوائدهم بناء على أساس زمني.
ع. تفقييم الأصول غير النقدية لغايات تقدير الضريبة.
ف. التعقيدات في قانون الضريبة التي تتطلب تمددي الفترات اللازمة لتقدير الضريبة المستحقة من بعض دافعي الضرائب.
ص. احتمالية زيادة التكاليف المالية والسياسية لفرض قانون الضريبة وتحصيلها يزيد عن المنافع المستلمة.
ق. مدى سماح قانون الضريبة لدافعي الضرائب بتأجيل دفع بعض الضرائب.
ر.مجموعة من العوامل المختلفة المتعلقة بعض الضرائب والتشريعات

9. قد تختلف القيم التي تم قياس الأصول والإيرادات بها استنادا إلى نماذج القياس عن القيم التي تحدد في الفترات الإبلاغية اللاحقة، فيتم التعامل مع مراجعة التقديرات استناداً إلى المعيار IPSAS 3 المتعلق بالسياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.
10. **المصروفات التي تدفع من خلال النظام الضريبي والنفقات الضريبية**: يجب تحديد الإيرادات الضريبية بقيمة إجمالية، حيث لا يتم تخفيضها بالمصروفات التي تدفع من خلال النظام الضريبي، كذلك لا يتم تعليتها بالنفقات التي تمثل إيرادات تم التنازل عنها، وتختلف بذلك النفقات عن المصروفات حيث أن المصروفات يتم دفعها من خلال النظام الضريبي بغض النظر عن دفع المستفيدين للضرائب أو استخدام آلية معينة لدفعها.

سابعاً: التحويلات

1. تتضمن التحويلات المنح، الإعفاء من الديون، الغرامات، الإرث، الهدايا، التبرعات، وتتميز التحويلات بأنها ليست ضرائب وتتضمن تحويلات موارد من منشأة لأخرى بدون تقديم أي قيم مساوية نتيجة عملية التبادل.
2. يجب على المنشأة الاعتراف بأصل يتعلق بالتحويلات، عندما تتوافر في الموارد المحولة تعريف الأصل وتوفر شروط الاعتراف بالأصل (تدفق المنافع وموثوقية القياس)، ولا تؤدي التحويلات دائما إلى الاعتراف بأصل حيث يمكن أن تؤدي إلى تخفيض التزام كالإعفاء من الديون.
3. لا تعتبر تحويلات الأصول التي ينطبق عليها تعريف مساهمات ملاك إيرادات، حيث أن الاتفاقيات التي تحدد أن للمنشأة المزود بالموارد لها الحق في الحصول على توزيعات من المنافع الاقتصادية المستقبلية من قبل المنشأة خلال عمرها، وكذلك يمنحها أيضا حق ملكية في المنشأة المستفيدة التي يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو إطفاءها.
4. تتفق التحويلات مع العمليات غير التبادلية كون المحولين يحصلون مباشرة على موارد من المنشأة المستفيدة دون قيامها بتقديم منافع مساوية تقريبا لقيمة التبادل، وإذا تضمنت الاتفاقية أن تقوم المنشأة المستفيدة بتقديم خدمات مساوية تقريبا للقيمة التبادلية، فلا تعتبر الاتفاقية والحال هذه اتفاقية تحويل، بل تعتبر عقد يتم المحاسبة عنه استنادا إلى المعيار IPSAS 29.
5. تقوم المنشأة بتحليل الشروط التي تتضمنها اتفاقية التحويل للوقوف على مدى تحمل المنشأة لالتزام عند قبولها الموارد المحولة.
6. **قياس الأصول المحولة**: يتم قياس الأصول بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، وتستخدم المنشآت سياسات محاسبية معينة للاعتراف بالأصول وقياسها تتوافق مع ما هو وارد في معايير IPSASs.
7. **الاعفاء من الديون وفرضية الالتزامات**: يتم إعفاء منشأة من الديون عليها من قبل المنشأة صاحبة الدين، فيتم وفق ذلك الاعتراف بزيادة في صافي الأصول كون الالتزام تم إطفاءه، ويتم الاعتراف بإيراد وليس بمساهمة ملاك ، ما عدا إعفاء دين لمنشأة مسيطر عليها من قبل المنشأة المسيطرة

حيث تعتبر هذه الحالة مساهمة ملاك، ويتم قياس الإيرادات المتحققة نتيجة الإعفاء من الديون بالقيمة المرحلة من الدين المتنازل عنه.

8. **الغرامات**: تتضمن الغرامات منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة على شكل مبالغ نقدية محددة تحصل عليها الحكومة نتيجة اختراق القوانين من المخالفين، ولا تفرض على الحكومة بذات الوقت أي التزامات، ويتم الاعتراف بها كإيرادات.
9. **الإرث**: هي تحويلات تتم استناداً إلى شروط الإنسان المتوفى، والحدث السابق الذي يزيد السيطرة على الموارد المصاحبة للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة يظهر هو نشوء الحق الملزم للمنشأة وإثبات صحة الوصية استنادا إلى القوانين، ويتم الاعتراف بهذه التحويلات كأصول عند توافر شروط الأصول بها (احتمالية التدفق وموثوقية قياس القيمة العادلة)، وكذلك كإيرادات.
10. **الهدايا والتبرعات والسلع العينية : ويتعلق بها ما يلي:**

- تعتبر الهدايا والتبرعات أصول طوعية التحويل وتتضمن نقدية وأصول نقدية أخرى، والمحول قد يكون منشأة أو فرد.
- والحدث السابق الذي يزيد السيطرة على الموارد المصاحبة للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة يظهر هو استلام التبرعات أو الهدايا.
- والسلع العينية هي أصول ملموسة يتم تحويلها من منشأة إلى أخرى في عملية غير تبادلية بدون مقابل، وقد تخضع لبعض الشروط، وتتضمن المساعدات الخارجية المقدمة من قبل منظمات تنمية متعددة أو ثنائية الأطراف عادة عنصرًا من السلع العينية.
- ويتم الاعتراف بالهدايا والتبرعات كأصول عند توافر شروط الأصول بها (احتمالية التدفق وموثوقية قياس القيمة العادلة)، وكذلك كإيرادات.
- ويتم الاعتراف بالسلع العينية كأصول عند استلام السلع أو وجود اتفاقية ملزمة وكذلك كالتزام يتم تخفيضه تدريجيا بحسب تحقق الشروط، وعندما لا تكون السلع مشروطة فيتم الاعتراف بها كإيرادات وأصول فورا.
- يتم قياس الهدايا والتبرعات والسلع العينية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.
- وبالنسبة للخدمات العينية هي خدمات يقدمها الأفراد لمنشآت القطاع العام في معاملة غير تبادلية، ويمكن للمنشأة من غير إلزام الاعتراف بها كإيراد وأصل في آن واحد، حيث يتم الاعتراف بالأصل عند توفر شروط الاعتراف بالأصل (احتمالية التدفق وموثوقية القياس)، ويتم استهلاك الأصل مباشرة ويتم الاعتراف مقابل الاستهلاك ببند آخر كالاعتراف بإيراد، أو الاعتراف بانخفاض في الأصل وزيادة في المصروف، ومن أمثلة الخدمات العينية ما يلي:
- المساعدات الفنية من الحكومات أو المنظمات الدولية الأخرى.
- قد يُطلب من الأشخاص المتهمين بارتكاب مخالفات أداء خدمة مجتمع لصالح منشأة في القطاع العام.
- الخدمات التي تتلقاها المستشفيات العامة من المتطوعين.
- الخدمات التطوعية التي تتلقاها المدارس الحكومية من الآباء كمعاونين للمعلمين أو كأعضاء في مجلس الإدارة؛ و
- الخدمات التي تتلقاها الحكومات المحلية من إطفائيين متطوعين.

11. **الرهونات**: لا تتوفر فيها شروط الاعتراف بالأصل بسبب عدم وجود سيطرة للمنشأة على الرهن، كذلك لا يتم الاعتراف بها كإيرادات، وإذا تم تحويل البند المرهون إلى المنشأة فيتم الاعتراف به كهبة أو تبرع استنادا إلى نصوص المعيار ذات العلاقة.
12. **التحويلات المقبوضة مقدما**: يتم الاعتراف بالتحويلات المقبوضة مقدما كأصل والتزام في آن واحد، حتى ظهور الحدث الملزم الذي بموجبه يتم تخفيض الإيراد جزئيا أو كليا والاعتراف مقابل ذلك بإيراد.

13. **القروض المميزة**: وهي القروض التي تحصل عليها المنشأة بشروط تقل عن الشروط السوقية، وتعتبر النسبة الواجب سدادها من القرض ودفعات الفوائد عمليات تبادلية تدخل في نطاق المعيار IPSAS 29 المتعلق بالأدوات المالية: الاعتراف والقياس، ويعتبر الفرق بين عوائد القرض والقيمة العادلة للقرض عند الاعتراف المبدئي إيراد غير تبادلي إلا إذا ارتبط ذلك بوجود التزام، حيث لا يتم الاعتراف بإيراد وبدلا من ذلك يتم الاعتراف بهذا الالتزام.

ثامنا: بيان متطلبات الإفصاح

أ. يتم الإفصاح على متن القوائم المالية ذات الاستخدام العام أو ضمن الملاحظات عما يلي:

- قيمة الإيراد الذي تم الاعتراف به نتيجة المعاملات غير التبادلية خلال الفترة حسب الفئات الرئيسية مبينة بشكل منفصل الضرائب، مبينة الفئات الرئيسية للضرائب بشكل منفصل، وكذلك التحويلات، مبينة الفئات الرئيسية لإيراد التحويل.
- مقدار الذمم المدينة التي تم الاعتراف بها به فيما يتعلق بالإيراد غير التبادلي.
- مقدار الإلتزامات التي تم الاعتراف بها والمتعلقة بالأصول المحولة الخاضعة لشروط معينة.
- مقدار الأصول التي تم الاعتراف بها و الخاضعة لقيود معينة وطبيعة تلك القيود.
- مدى وجود مبالغ مقبوضة مقدما ومقاديرها والمتعلقة بمعاملات غير تبادلية.
- مقدار الالتزامات المتنازل عنها.

ب. يتم الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية ذات الاستخدام العام عما يلي:

- السياسات المحاسبية التي تم تطبيقها للإعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية.
- الأساس الذي يتم وفقه قياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة إلى الداخل فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد من معاملات غير تبادلية.
- معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد الضريبي الذي لا تستطيع المنشأة قياسه بشكل موثوق خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة.
- طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للتركات والهدايا والتبرعات مبينة بشكل منفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المستلمة.

ج. طبيعة ونوع الخدمات العينية بما في ذلك التي لم يتم الاعتراف بها من غير إلزام.

د. الأحكام الانتقالية: وتتعلق بما يلي:

ش. لا يتطلب من المنشأة تغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بإيراد الضريبة وقياسه للفترات الإبلاغية التي تبدأ من تاريخ يقع خلال خمس سنوات تتبع التطبيق الولي لهذا المعيار.

ت. لا يتطلب من المنشأة تغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد من العمليات غير التبادلية باستثناء إيراد الضريبة وقياسه للفترات الإبلاغية التي تبدأ من تاريخ يقع خلال ثلاث سنوات تتبع التطبيق الولي لهذا المعيار.

ث. يجب إجراء التغييرات في السياسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد من العمليات التبادلية وقياسه التي تتم قبل انتهاء فترة الخمس سنوات أو الثلاث سنوات المذكورة آنفا لتتوافق مع السياسات المحاسبية المذكورة في هذا المعيار، ويمكن للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية المتعلقة بالإيراد من العمليات غير التبادلية على أساس كل فئة.

خ. عند الاستفادة من الأحكام الانتقالية، يجب على المنشأة الإفصاح عن فئات الإيرادات من العمليات غير التبادلية التي تم الاعتراف بها استنادا للمعيار، وتلك الفئات التي تم الاعتراف بها ليس استنادا إلى متطلبات المعيار، وجهود المنشأة في تطوير السياسات المحاسبية المتوافقة مع متطلبات المعيار.

عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية
Presentation of Budget Information in Financial Statements
(المعيار IPSAS 24)

أولا: عرض خلفية عامة عن المعيار IPSAS 24 وتحديد نطاقه

يأتي هذا المعيار لإجراء مقارنات بين القيم التي تتضمنها الموازنة والقيم الفعلية التي تظهر نتيجة تطبيق الموازنة التي ستتضمنها القوائم المالية الواجب إعدادها ، ويتطلب كذلك هذا المعيار التزويد بإفصاحات معينة عن الانحرافات الهامة بين القيم المقدرة والقيم الفعلية، ويعبّر الالتزام بمتطلبات المعيار عن مدى التأكد من قيام منشآت القطاع العام من الاضطلاع بمسؤولياتها وتعزيز الشفافية في القوائم المالية، كذلك مدى الالتزام بالموازنة، والتوافق بين أسس إعداد الموازنة وأسس إعداد القوائم المالية.

ويجب على المنشآت التي تقوم بإعداد وعرض قوائمها المالية استنادا إلى أساس الاستحقاق الالتزام بنصوص هذا المعيار، وينطبق على كافة منشآت القطاع العام ما عدا منشآت الأعمال الحكومية، التي يتطلب منها إعداد موازنات متاحة للعموم، ولا يوجد مقابل لهذا المعيار ضمن معايير IFRSs.

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الأساس المحاسبي Accounting basis: أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي في المحاسبة كما تضمنته معايير IPSASs المستندة إلى أساس الاستحقاق أو معيار IPSAS المستند إلى الأساس النقدي.

الموازنة السنوية Annual budget: الموازنة التي تمت الموافقة عليها لسنة واحدة، ولا تتضمن التقديرات المعززة أو المشاريع عن الفترات اللاحقة لفترة الموازنة.

التخصيص Appropriation: السلطة الممنوحة من قبل السلطة التشريعية لتخصيص الأموال لغايات محددة من قبل السلطة التشريعية أو أي جهة مماثلة.

الموازنة الموافق عليها Approved budget : صلاحية الإنفاق المستمدة من القوانين، ومشاريع القوانين والتشريعات الحكومية وأي قرارات أخرى تتعلق بالإيرادات المتوقعة أو المقبوضات خلال فترة الموازنة سواء كانت لسنة أو أكثر.

أساس المقارنة Comparable basis: القيم الفعلية التي يتم عرضها باستخدام ذات الأساس المحاسبي أو أساس التصنيف لذات المنشآت ولذات الفترة للموازنة الموافق عليها.

الموازنة النهائية Final budget : الموازنة الأصيلة المعدلة بالاحتياطيات، والقيم المدورة، والتحويلات، والتخصيصات، والمخصصات الإضافية، وأي تغييرات صادرة عن السلطة التشريعية أو الجهة المماثلة القابلة للتطبيق خلال فترة الموازنة.

الموازنة متعددة السنوات Multi-year budget : الموازنة الموافق عليها لأكثر من سنة، ولا تتضمن التقديرات المعززة أو المشاريع عن الفترات اللاحقة لفترة الموازنة.

الموازنة الأصلية Original budget: الموازنة المبدئية التي تمت الموافقة عليها لفترة الموازنة، وقد تتضمن المخصصات المتبقية المرحّلة من السنوات السابقة.

ثالثاً: عرض المقارنات بين قيم الموازنة والقيم الفعلية

ويجب على المنشأة أن تقوم بعرض مقارنة بين قيم الموازنة التي تتولى المسؤولية عنها أمام العموم والقيم الفعلية، سواء كان ذلك كقوائم مالية منفصلة إضافية، أو أعمدة إضافية للموازنة في القوائم

المالية الحالية المعروضة استناداً إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs، ويجب أن تتضمن المقارنة بين قيم الموازنة والقيم الفعلية عرضاً بشكل منفصل لكل مستوى من المستويات التشريعية ما يلي:

أ. القيم الأصلية والنهائية في الموازنة.
ب. القيم الفعلية على أساس مقارن.
ج. تفسير للفروقات الهامة بين قيم الموازنة والقيم الفعلية إلا إذا كان التفسير متضمنا في أي مستندات أخرى عامة مرفقة بالقوائم المالية ، أو ضمن الملاحظات الهامشية لهذه المستندات.

وفي كثير من الأحيان قد تكون الموازنة النهائية لا تختلف عن القيم الفعلية كون تنفيذ الموازنة يتم الإشراف عليه خلال الفترة الإبلاغية ومراجعته باستمرار وعكس ذلك على الموازنة النهائية.

ويجب على المنشأة أن تقوم بعرض مقارنة بين قيم الموازنة والقيم الفعلية كأعمدة إضافية في القوائم المالية الأساسية فقط عند إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن، كما يمكن عرض هذه المقارنة بموجب ملاحظات منفصلة مرفقة بالقوائم المالية.

وعند عدم إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن، فيتم إعداد قائمة مقارنة منفصلة بين قيم الموازنة والقيم الفعلية، وذلك لتجنب التفسير الخاطئ من قبل قارئي القوائم المالية.

وبخصوص مستوى التجميع فقد يكون حسب بنود رئيسية أو تصنيفات معينة، أو حسب عناوين، ويتم إجراء المقارنات على هذه المستويات، كذلك يجب أن تتميز المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية بالصفات النوعية التي تم التطرق إليها في الإطار المفاهيمي ، كالملاءمة، والموثوقية التي تتضمن التمثيل الصادق، والتركيز على الجوهر لا الشكل والحيادية بالتحرر من التحيز والتحفظ والاكتمال. كذلك قد يكون التجميع مهما لتجنب التفصيل غير الضروري ، ويعتمد تحديد مستوى التجميع على حكم مهني.

كذلك يمكن عرض معلومات إضافية عن الموازنة تتعلق بالخدمات المنجزة، حيث يمكن عرضها بمستندات منفصلة عن القوائم المالية.

رابعاً: تحديد التغيرات في الموازنة النهائية عن الموازنة الأصلية

يجب على المنشأة عرض توضيح فيما إذا كانت التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية نتيجة لعمليات إعادة التخصيص في الموازنة أو نتيجة لعوامل أخرى كالتغيرات في مؤشرات الموازنة الإجمالية مثل التغير في سياسة الحكومة المتعلق بطريقة الإفصاح في القوائم المالية أو بموجب تقرير يتم إصداره قبل أو في ذات الوقت أو كمرفق مع القوائم المالية، ويجب أن يتضمن ملاحظات هامشية للتقرير ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

ويجب عرض كافة المقارنات بين قيم الموازنة و القيم الفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة، كالأساس النقدي أو أساس الاستحقاق، أو أساس التصنيف، وللمنشآت ذاتها ولفترة الموازنة الموافق عليها.

وإذا كانت القوائم المالية موحدة، فإن الموازنات المنفصلة الخاصة بالمنشآت المسيطر عليها والمنشأة المسيطرة ، يمكن إعادة تجميعها لغايات عرض القوائم المالية وفق متطلبات المعيار دون النظر إلى التغيرات أو المرجعات التي تمت للموازنات الموافق عليها، كون المعيار يتطلب إجراء مقارنة بين قيم الموازنة والقيم الفعلية.

ويمكن ان تختلف أسس إعداد الموازنة عن أسس إعداد القوائم المالية كإعداد الموازنة باستخدام الأساس النقدي وإعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستحقاق، ولكن يجب أن تكون المنشأة التي تتعلق بها الموازنة هي ذات المنشأة الإبلاغية ، كذلك أن تكون فترة الموازنة هي ذات فترة القوائم المالية وكلاهما يستخدمان ذات أساس التصنيف.

وقد يتم إعداد الموازنة بناء على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي بالاتساق مع نظام التقارير الإحصائية، وفي هذه الحالة يجب الالتزام بالإفصاحات المذكورة في المعيار IPSAS 22 المتعلق بالإفصاح عن المعلومات المالية عن القطاع الحكومي العام.

وفي حالة الموازنات لسنوات متعددة، فلا يمنع من أن تعكس الموازنة السنوية سياسات الحكومة المرتبطة بتلك السنة، كذلك يمكن تدوير المخصصات المتبقية للسنة التالية، وعند إتباع أساليب مختلفة لإعداد الموازنات لسنوات متعددة كإعداد موازنة لكل سنة والموافقة عليها، ففي هذه الحالة تشجع المنشآت على تقديم إفصاحات إضافية عن العلاقة بين قيم الموازنة والقيم الفعلية خلال فترة الموازنة.

خامسا: بيان الإفصاحات ضمن الملاحظات عن أساس الموازنة وفترتها ونطاقها

يجب على المنشأة أن توضح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية أساس إعداد وعرض الموازنة وفيما إذا كان الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق، كذلك أساس تصنيف الموازنة التي تمت الموافقة عليها وشكلها والتي قد تختلف عن الأسس المعدة وفقها القوائم المالية، ويتطلب المعيار IPSAS 1 أن تتضمن الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية أسس إعداد القوائم المالية والموازنات والسياسات المحاسبية الهامة.

كذلك يجب أن تتضمن الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية فترة الموازنة الموافق عليها، وفيما إذا كانت سنة أو أكثر، وكذلك اختلافها – إن وجد – عن فترة القوائم المالية.

كذلك يجب أن تتضمن الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية المنشآت التي تدخل في نطاق الموازنة على مستوى الحكومة كاملة .

سادسا: بيان كيفية تسوية القيم الفعلية على أساس مقارن مع القيم الفعلية في القوائم المالية

إذا لم يتم إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة، فيجب إجراء تسوية للقيم الفعلية التي تتضمنها القوائم المالية مبينة بشكل منفصل الاختلافات في الأساس كإعداد الموازنات على الأساس النقدي أو النقدي المعدل وإعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق، والتوقيت كاختلاف فترة الموازنة عن الفترة الإبلاغية، والنطاق الذي يعبر عن المنشآت التي تدخل في نطاق الموازنة وفقا لمستويات الحكومة، وتتعلق التسوية بما يلي:

b. إجمالي الإيرادات وإجمالي المصروفات وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وذلك عند تطبيق أساس الاستحقاق في إعداد الموازنة.
c. صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وذلك عند تطبيق أساس آخر في إعداد الموازنة غير أساس الاستحقاق .

ويجب أن يتم الإفصاح عن التسوية على متن قائمة مقارنة القيم الفعلية بقيم الموازنة أو ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

وإذا تم استخدام ذات الأسس في إعداد الموازنة وإعداد القوائم المالية والمتعلقة بالفترة والنطاق وأسلوب العرض، فلا يتطلب الأمر إجراء تسوية ويكتفى بالإفصاح عن الاختلافات بين القيم الفعلية والقيم المقابلة في الموازنة.

ولا يتطلب الأمر الإفصاح عن معلومات مقارنة متعلقة بإجراء مقارنة بين القيم الفعلية وقيم الموازنة خاصة بالفترات السابقة.

الإبلاغ المالي بموجب الأساس النقدي في المحاسبة
Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting

الجزء الأول: المتطلبات

أولاً: عرض خلفية عامة عن المتطلبات وتحديد نطاقها

يأتي هذا المعيار في ضوء التأكيد على أهمية الأساس النقدي في المحاسبة، والتي تطبقه المنشآت في القطاع العام بشكل واسع، وتم التطرق في مقدمة هذا الكتاب للأساس النقدي وخصائصه والانتقادات التي توجه إليه، وجاء هذا المعيار في جزأين: الأول يتعلق بمتطلبات تطبيق المحاسبة المستندة إلى الأساس النقدي، والثاني يتعلق بالإفصاحات الإضافية التي يشجع عليها المعيار، ولا يوجد ضمن معايير IFRSs مقابل لهذا المعيار.

وقد تطرق المعيار إلى كافة القضايا المحاسبية التي تتضمنها مواضيع المعايير المستندة إلى أساس الاستحقاق والتي تم التطرق إليها سابقا، ولكن مع تكييفها لتتوافق مع متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق.

ويهدف هذا المعيار إلى وصف الشكل الذي يجب أن تعرض فيه القوائم المالية ذات الاستخدام العام في القطاع العام، وذلك فيما يتعلق بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية اللازمة لأغراض المساءلة، وبذات الوقت والتزويد بمدخلات مفيدة لغايات تقييم قدرة المنشأة في توليد تدفقات نقدية كافية في المستقبل ومصادر واستخدامات هذه التدفقات.

ويتوقع عن الالتزام بالمتطلبات الوارد في هذا المعيار تعزيز شمولية وشفافية الإبلاغ المالي عن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية، وكذلك تعزيز قابلية المقارنة مع القوائم المالية المعدة عن الفترات السابقة ومع القوائم المالية لمنشآت أخرى تتولى تطبيق الأساس النقدي.

ويجب على المنشآت التي أقوم بإعداد وعرض القوائم المالية بموجب المحاسبة المستندة إلى الأساس النقدي متطلبات الجزء الأول من المعيار في عرض قوائمها المالية السنوية ذات الغرض العام، ويجب الإفصاح عن هذه الحقيقة ، ولا يجوز أن توصف القوائم المالية بأنها كذلك إلا إذا كان هناك التزام تام بمتطلبات الجزء الأول من المعيار.

وينطبق المعيار على كافة منشآت القطاع العام ما عدا منشآت الأعمال الحكومية GBEs، حيث أن هذه المنشآت تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs شأنها في ذلك شأن المنشآت الهادفة للربح.

ثانياً: التعريف بالأساس النقدي

1. التعريف بالمصطلحات الرئيسية

النقدية Cash: النقدية المحتفظ بها والودائع تحت الطلب والنقدية المعادلة.

الأساس النقدي Cash basis: الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه الاعتراف بالعمليات والأحداث الأخرى عند استلام أو دفع النقدية.

النقدية المعادلة Cash equivalents: الاستثمارات قصيرة الأجل مرتفعة السيولة الجاهزة للتحويل إلى مقدار معين من النقدية وتخضع لمخاطر غير هامة للتغير في قيمتها.

التدفقات النقدية Cash flows: التدفقات النقدية الواردة والخارجة.

المدفوعات النقدية Cash payments: التدفقات النقدية الخارجة.

المقبوضات النقدية Cash receipts: التدفقات النقدية الواردة.

الرقابة على النقدية Control of cash: إمكانية استخدام المنشأة أو الاستفادة من النقدية في تحقيق أهدافها مع قدرتها على استثناء وتنظيم وصول الآخرين إلى هذه المنافع.

منشأة الأعمال الحكومية Government Business Enterprise: المنشأة التي تتوفر فيها الخصائص التالية:

- القدرة على التعاقد باسمها.
- القدرة على تعيين السلطة المالية والتشغيلية فيها لتنفيذ أعمالها.
- بيع السلع والخدمات في مسار أعمالها العادي لمنشآت أخرى بربح أو استرداد لكامل التكاليف التي تحملتها.
- ليست بحاجة إلى تمويل حكومي مستمر من أجل دعمها استمراريتها (ما عدا مشتريات مخرجاتها بموجب عملية تبادلية حقيقية).
- مسيطر عليها من قبل منشأة في القطاع العام.

2. تعتبر التحركات ضمن بنود النقدية جزء من إدارة النقدية وبالتالي لا تدخل في التدفقات النقدية/ ومن الأمثلة على ذلك استثمار فائض النقدية في نقدية معادلة.

3.يجب أن يكون النقدية متاحة للمنشأة لتحقيق أهدافها، ويخرج من هذه النقدية ما تقوم بعض الدوائر الحكومية بتحصيله من نقدية نيابة عن دوائر أخرى، أو ما تقوم بتحصيله المنشآت الحكومية مع وجوب تحويله لطرف ثالث.

ثالثاً: متطلبات العرض والإفصاح

1. التعريف بالمصطلحات الرئيسية

السياسات المحاسبية Accounting policies: مجموعة من المبادئ والقواعد والمفاهيم والأسس والممارسات التي يتم تطبيقها من قبل المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية.

الأهمية النسبية :Materiality: هو اعتبار إلغاء أو شطب المعلومات مهم نسبيا عند تأثيرها على القرارات أو عمليات التقييم التي تتم من قبل المستخدمين استنادا إلى القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة البند أو حجمه أو الخطأ المتعلق بأحوال الإلغاء أو الشطب .

تاريخ الإبلاغ Reporting date: تاريخ اليوم الأخير من الفترة الإبلاغية التي تتعلق بها القوائم المالية.

الوحدة الاقتصادية Economic entity: مجموعة من المنشآت التي تشكل مع بعضها البعض منشأة مسيطرة ومنشأة أو منشآت مسيطر عليها.

2. تحديد القوائم المالية:

يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام والتي تتضمن ما يلي:

أ. قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية: ويتم الاعتراف بكافة المقبوضات والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية التي تسيطر عليها المنشأة، وتحدد بشكل منفصل المدفوعات التي من قبل طرف ثالث .

ب. السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية.

ج.مقارنة بين قيم الموازنة والقيم الفعلية عند قيام المنشأة بإعلان موازنتها، ويمكن أن يتم عرض ذلك كقائمة مالية منفصلة أو كبند إضافي في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.

د. كذلك عند اختيار المنشأة عرض معلومات بناء على أسس مختلفة عن الأساس النقدي، فيجب الإفصاح عن ذلك ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

3. بيان المعلومات التي تتضمنها قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية

أ. يجب أن يتم عرض القيم التالية ضمن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عن الفترة :

- إجمالي المقبوضات النقدية في المنشأة مبينة بشكل منفصل التصنيف الفرعي لإجمالي المقبوضات النقدية باستخدام أساس التصنيف الملائم لعمليات المنشأة.

- إجمالي المدفوعات النقدية في المنشأة مبينة بشكل منفصل التصنيف الفرعي لإجمالي المدفوعات النقدية باستخدام أساس التصنيف الملائم لعمليات المنشأة.
- الأرصدة الافتتاحية والاختتامية للنقدية في المنشأة.

ب. يجب عرض إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية والمقبوضات والمدفوعات النقدية باستخدام التصنيف الفرعي لكافة المقوضات والمدفوعات على أساس الإجمالي أي دون إجراء أي مقاصة، ما عدا ما يتعلق بالمقبوضات والمدفوعات النقدية التي تظهر من العمليات التي تقوم بها المنشأة بالنيابة عن أطراف أخرى، والتي يتم الاعتراف بها في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية، وكذلك للبنود ذات معدل الدوران المرتفع ، ويعتبر التصنيف أمر حكمي في ضوء تحقيق أفضل الصفات النوعية للمعلومات المالية،

ج. بالنسبة للبنود الرئيسية والعناوين والإجمالي الفرعي يجب عرضها في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما يكون العرض وفق ذلك ضروريا لعرض المقبوضات والمدفوعات النقدية بعدالة، وتؤخذ كافة العوامل ذات العلاقة بالحسبان في تقرير البنود الرئيسية والعناوين والإجمالي الفرعي.

د. عندما يقوم طرف ثالث خلال الفترة الإبلاغية بسداد التزامات عن المنشأة أو شراء سلع وخدمات لصالح المنشأة، فيجب على المنشأة الإفصاح بأعمدة مستقلة على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عن إجمالي المدفوعات التي تتم من قبل الطرف الثالث سواء ما يعتبر جزء ، أو ما لا يعتبر جزء من الوحدة الاقتصادية التي تتبعها المنشأة الإبلاغية، مبينة بشكل منفصل التصنيف الفرعي للموارد والاستخدامات للمدفوعات الإجمالي باستخدام التصنيف الملائم لعمليات المنشأة.

4. بيان السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية

أ. مكونات الملاحظات:

- يجب أن تعرض الملاحظات عن القوائم المالية معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها على العمليات الهامة والأحداث الأخرى، وكذلك معلومات إضافية لم يتم عرضها على متن القوائم المالية ولكنها ضرورية للعرض العادل للمقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية في المنشأة.
- يجب عرض الملاحظات عن القوائم المالية بشكل ثابت ، حيث يجب الإشارة في ملاحظة هامشية لكل بند يتم عرضه على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية وربطها بالمعلومات ذات العلاقة.

ب. اختيار السياسات المحاسبية والإفصاح عنها:

- يجب أن تعرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام معلومات تتميز بقابلية الفهم، والملائمة لغايات اتخاذ القرارات وأغراض المساءلة من قبل المستخدمين، وكذلك بالموثوقية المتعلقة بالتمثيل الصادق ولحيادية والتحرر من التحيز والاكتمال.
- ويجب أن تتضمن السياسات المحاسبية كافة السياسات التي تعتبر ضرورية لفهم القوائم المالية بما في ذلك تطبيق أي أحكام انتقالية.
- ولا يلزم بشأن المعاملات المحاسبية غير الملائمة الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة.

رابعاً: تحديد الاعتبارات العامة

1. الفترة الإبلاغية : يجب عرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام لمدة سنة على الأقل ، وعند تغيير تاريخ الإبلاغ وكنتيجة لذلك يتم عرض القوائم المالية السنوية لفترة أطول أو أقصر من سنة، فيجب على المنشأة الإفصاح إضافة للفترة التي تم إعداد القوائم المالية عنها، عن أسباب استخدام فترة غير الفترة السنوية، وأن المعلومات المقارنة التي يتم عرضها قد لا تحقق المقارنة المنشودة.

2. **التوقيت المناسب** : يجب أن يتم عرض القوائم المالية خلال فترة أقصاها ستة أشهر من تاريخ الإبلاغ، مع أن المعيار يشجع على أن لا تزيد هذه الفترة عن ثلاثة أشهر لغايات إتاحتها للمستخدمين ضمن الوقت المناسب.
3. **تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية:** يجب على المنشأة الإفصاح عن التاريخ الذي تكون فيه القوائم المالية قد تم التصريح بإصدارها ومن يقوم بإصدار هذا التصريح، ويجب على المنشأة الإفصاح عن أي جهة لها الصلاحية في تعديل القوائم المالية بعد إصدارها.
4. **معلومات عن المنشأة**: يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية إذا لم يتم الإفصاح عنها في مكان آخر في القوائم المالية المنشورة:
- الشكل القانوني للمنشأة ومكانها، والتشريع الذي تنفذ أعمالها فيه.
- وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية.
- المرجع التشريعي الذي يحكم عمليات المنشأة.
- اسم المنشأة المسيطرة والمنشأة المسيطرة المحتملة للوحدة الاقتصادية.
5. **القيود على الأرصدة النقدية واستخدام القروض**: ويجب على المنشأة الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية مع تفسيرات عن طبيعة وقيم ما يلي:
- الأرصدة النقدية الهامة غير المتاحة للاستخدام من قبل المنشأة.
- الأرصدة النقدية الهامة التي تخضع لقيود خارجية.
- تسهيلات القروض غير المسحوبة التي يمكن أن تكون متاحة للأنشطة التشغيلية المستقبلية ولسداد الالتزامات الرأسمالية ، مع بيان أي قيود على استخدام هذه التسهيلات.
6. **اتساق العرض** : يجب أن يبقى عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية كما هو من فترة لأخرى إلا إذا:
- كان هناك تغير هام في طبيعة عمليات المنشأة أو مراجعة لقوائمها المالية المعروضة تبين أن التغير سوف ينتج عنه عرض أكثر ملائمة للأحداث والعمليات.
- أن التغير في العرض متطلبا بموجب تعديل مستقبلي للمعيار.
7. **المعلومات المقارنة**:
- يجب عرض المعلومات المقارنة عن الفترة السابقة لكل المعلومات الكمية الرقمية التي يتطلبها المعيار في القوائم المالية ، ما عدا عند تطبيق المعيار للمرة الأولى، ويجب أن تتضمن المعلومات المقارنة معلومات مختصرة ووصفية ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية.
- وعند تعديل عرض أو تصنيف البنود التي يجب الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية، فيجب إعادة تصنيف المعلومات المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي.
- ولتعزيز المقارنة مع الفترة الحالية فيجب الإفصاح عن طبيعة التعديل وقيمته وأسباب إعادة التصنيف.
- وعندما تكون إعادة التصنيف غير عملية فيجب على المنشأة الإفصاح عن أساب ذلك، وطبيعة التغيير الذي يمكن أن يحدث عند عدم إعادة التصنيف.
8. **التعريف بالقوائم المالية**:
- يجب تمييز القوائم المالية بوضوح عن المعلومات الأخرى التي تتضمنها المستندات المنشورة.
- ويجب كذلك تمييز كل قائمة من القوائم المالية، إضافة إلى المعلومات التالية التي بجب عرضها وتكرارها عندما يكون ذلك ضروريا لفهم ملائم للمعلومات المعروضة:
* اسم المنشأة الإبلاغية أو أي وسائل أخرى للتعريف بها.
* فيما إذا كانت القوائم المالية تخص الوحدة الاقتصادية أو منشأة منفردة.
* تاريخ الإبلاغ أو فترته التي تغطيها القوائم المالية أيهما يكون ملائما للقائمة المالية ذات العلاقة.
* عملة الإبلاغ والعرض.
*مستوى الدقة المستخدم في عرض الأرقام في القوائم المالية كألف أو مليون.

خامسا: تصحيح الأخطاء:

1. عند حدوث أي أخطاء في الأرصدة النقدية التي تتضمنها القوائم المالية، فيجب عرض قيم الأخطاء التي تتعلق بالفترة السابقة، بتعديل رصيد النقدية في بداية الفترة، وإعادة تصوير المعلومات المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي.
2. يجب على المنشأة أن تعرض ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية ما يلي:

- طبيعة الخطأ.
- قيمة التصحيح.
- الحقيقة المتعلقة بإعادة تصوير القوائم المالية ، أو أن ذلك غير عملي.

سادسا: القوائم المالية الموحدة:

1. التعريف بالمصطلحات الرئيسية

القوائم المالية الموحدة Consolidated financial statements: القوائم المالية لوحدة اقتصادية معينة يتم عرضها كمنشأة واحدة.

السيطرة على المنشأة Control of an entity: القدرة على التحكم في السياسات التشغيلية والمالية لمنشأة أخرى للاستفادة من منافعها.

المنشأة المسيطرة Controlling entity: المنشأة التي يتبعها منشأة أو أكثر من المنشآت المسيطر عليها.

الوحدة الاقتصادية Economic entity: مجموعة من المنشآت تضم منشأة مسيطرة منشأة أو أكثر مسيطر عليها، وقد يطلق هذا المسمى على المنشأة الإدارية أو منشأة الإبلاغ المالي أو المنشأة الموحدة أو المجموعة.

2. نطاق القوائم المالية الموحدة

أ. يجب على المنشأة المسيطرة إصدار القوائم المالية الموحدة بحيث تقوم بتوحيد المنشآت المسيطر عليها سواء كانت محلية أو أجنبية.

ب. يستثنى من توحيد المنشآت المسيطر عليها المنشأة التي تعمل تحت قيود خارجية صارمة طويلة الأجل والتي لا تمكن المنشأة المسيطرة من الاستفادة من خدماتها.

ج. لا تحتاج المنشأة المسيطرة المملوكة والمسيطر عليها بالكامل إلى عرض القوائم المالية الموحدة.

3. إجراءات التوحيد: ويجب تطبيق إجراءات التوحيد التالية:

أ. يجب إلغاء الأرصدة النقدية والعمليات لنقدية بين منشآت الوحدة الاقتصادية بالكامل.

ب. عندما القوائم المالية التي سيتم توحيدها معدة بتواريخ مختلفة، فيجب إجراء تسويات لآثار العمليات النقدية الهامة التي تظهر بين هذه التواريخ وتاريخ القوائم المالية للمنشأة المسيطرة، ويجب أن لا يزيد هذا الفرق عن ثلاثة أشهر.

ج. يجب إعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للعمليات النقدية المتشابهة، وإذا لم يكن ذلك ممكنا فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع بنود القوائم المالية الموحدة التي طبقت بشأنها سياسات محاسبية مختلفة.

4. إفصاحات التوحيد: ويجب الإفصاح من خلال القوائم المالية الموحدة عن ما يلي :

أ. قائمة بالمنشآت المسيطر عليها الهامة تتضمن الاسم والبيئة التشريعية التي تعمل فيها.

ب. أسباب عدم توحيد المنشأة المسيطر عليها

سابعا: العملة الأجنبية:

1. التعريف بالمصطلحات الرئيسية

سعر الإغلاق Closing rate: سعر الصرف السائد في تاريخ الإبلاغ.

فرق الصرف Exchange difference : الفرق الناتج عن الإبلاغ عن نفس العدد من وحدات العملة الأجنبية بعملة العرض بأسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف Exchange rate: نسبة التبادل أو الصرف بين عملتين مختلفتين.
العملة الأجنبية Foreign currency: العملة غير عملة العرض للمنشأة.
عملة العرض Reporting currency: العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية.

2. بيان كيفية معاملة المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية

أ. يجب تسجيل المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عن العمليات بالعملة الأجنبية بعملة العرض للمنشأة بتطبيق سعر الصرف بين عملة العرض والعملة الأجنبية على القيمة بالعملة الأجنبية في تاريخ القبض أو الدفع.
ب. يجب الإبلاغ عن الأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإغلاق.
ج. يجب ترجمة المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بالمنشأة المسيطر عليها بتطبيق سعر الصرف بين عملة العرض والعملة الأجنبية على القيمة بالعملة الأجنبية في تاريخ القبض أو الدفع.
د. يجب على المنشأة الإفصاح عن قيمة فروقات الصرف بين الأرصدة النقدية الافتتاحية والاختتامية للفترة.
هـ. عند اختلاف عملة العرض عن عملة الدولة التي تعمل فيها المنشأة ، فيجب الإفصاح عن سبب استخدام عملة أخرى وأي تغير في عملة العرض.

ثامنا: عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية:

1. التعريف بالمصطلحات الرئيسية

الأساس المحاسبي Accounting basis: أساس الاستحقاق أو الأساس المحاسبي في المحاسبة كما تم تعريفهما في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المستندة إلى أساس الاستحقاق ومعيار المحاسبة الدولية للقطاع العام المستند إلى الأساس النقدي.
الموازنة السنوية Annual budget: الموازنة الموافق عليها لسنة واحدة، ولا تشمل التقديرات المستقبلية المعلنة والمشاريع لفترات أكثر من فترة الموازنة.
الاعتماد Appropriation: تفويض ممنوح من قبل جهة قانونية لتخصيص أموال لغايات محددة بموجب التشريع أو سلطة مماثلة.
الموازنة الموافق عليها Approved budget: صلاحية الإنفاق المستمدة من القوانين أو الاعتمادات المخصصة، الأنظمة الحكومية أو أي قرارات ذات علاقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة خلال فترة الموازنة.
أساس الموازنة Budgetary basis : أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي أو أي أساس محاسبي آخر يتم تطبيقه في الموازنة وموافق عليه من قبل السلطة التشريعية.
الأساس المقارن Comparable basis : القيم الفعلية المعروضة باستخدام ذات الأساس المحاسبي، أو ذات أساس التصنيف، لذات المنشآت ولذات الفترة في الموازنة الموافق عليها.
الموازنة النهائية Final budget : الموازنة الأصلية المعدلة بكافة الاحتياطيات، القيم المرحلة، التحويلات، التخصيصات، الاعتمادات الإضافية، وأي تغييرات تشريعية أو صادرة عن اي سلطة مماثلة قابلة للتطبيق في فترة الموازنة.
الموازنة لعدة سنوات multiyear budget: الموازنة الموافق عليها لأكثر من سنة، ولا تشمل التقديرات المستقبلية المعلنة أو المشاريع لفترات تزيد عن فترة الموازنة.
الموازنة الأصلية Original budget: الموازنة الأولية الموافق عليها لفترة الموازنة.

2. عرض مقارن لقيم الموازنة والقيم الفعلية

أ. يجب على المنشأة التي تكون موازنتها الموافق عليها متاحة للعموم، أن تقوم بعرض مقارنة بين قيم الموازنة والقيم الفعلية سواء كان ذلك ضمن قائمة مالية منفصلة، أو كان ذلك ضمن أعمدة إضافية للموازنة تعرض على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية المعدة وفقا للمعيار، ويجب أن يتم عرض مقارنة لكل مستوى من المستويات التشريعية لما يلي:
- القيم التي تتضمنها الموازنة الأصلية والموازنة النهائية.

- القيم الفعلية على أساس مقارن.
- طريقة الإفصاح عن الملاحظات، وتوضيح للفروقات الهامة بين الموازنة التي لغايات المساءلة العامة والقيم الفعلية، إلا إذا ورد التفسير في مستندات أخرى قد أصدرت بالتزامن مع القوائم المالية، وتم إدراج ملاحظة هامشية لهذه المستندات في الملاحظات.

ب. **العرض**: يجب على المنشأة عرض مقارنة بين قيم الموازنة والقيم الفعلية كأعمدة موازنة إضافية في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية فقط عند إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن.

ج. **مستوى التجميع**: ويتم تجميع التفاصيل المتعلقة بالأنشطة والبرامج على مستوى فئات رئيسية.

د. **التغيرات من الموازنة الأصلية إلى الموازنة النهائية**: ويجب على المنشأة عرض تفسيرا عن التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية كنتيجة لعمليات إعادة التخصيص في الموازنة أو أي عوامل أخرى سواء كانت بموجب الملاحظات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ، أو أو في تقرير تم إصداره قبل ذلك أو في نفس الوقت أو بالتزامن مع القوائم المالية، ويجب أن يتضمن ملاحظة هامشية للتقرير في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

هـ. **أساس المقارنة** : يجب أن يتم عرض كافة المقارنات بين قيم لموازنة والقيم الفعلية بناء على أساس مقارن ، أي باستخدام ذات الأساس المحاسبي سواء كان أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي أو أي أساس آخر.

و. **الموازنات لأكثر من سنة**: وذلك بأن يتم عرض موازنة متسلسلة لكثر من سنة، ويمكن أن تتبع المنشآت مداخل مختلفة لتحديد الموازنة الأصلية والموازنة النهائية.

ز. **الإفصاحات عن أساس الموازنة وفترتها ونطاقها**:

- يجب على المنشأة أن تقوم بالإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن أساس الموازنة وأساس التصنيف الذي تم تطبيقه في الموازنة الموافق عليها.
- كذلك يجب على المنشأة أن تقوم بالإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية فترة الموازنة الموافق عليها.
- كذلك يجب أن تحدد المنشأة ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية المنشآت التي تضمنتها الموازنة الموافق عليها.

ح. تسوية للقيم الفعلية على أساس مقارن والقيم الفعلية في القوائم المالية:

- يجب إجراء تسوية بين القيم الفعلية المعدة على أساس مقارن والقيم الفعلية التي تتضمنها القوائم المالية عند إعداد الموازنة والقوائم المالية على أسس مختلفة، لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية، موضحة بشكل منفصل الأساس والتوقيت والفروقات، ويجب الإفصاح عن التسوية على متن قائمة مقارنة القيم في الموازنة والقيم الفعلية ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.
- لا يتطلب الأمر إفصاحات عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة استنادا إلى متطلبات المعيار.

ثامنا: متلقي المساعدات الخارجية:

1. التعريف بالمصطلحات الرئيسية

المساعدات الخارجية المخصصة Assigned External Assistance: أي مساعدات خارجية بما في ذلك منح المساعدات الخارجية ، المساعدات الفنية، الكفالات أو أي مساعدات يتم تسلمها من قبل المنشأة ويتم تخصيصها من قبل المستلم لمنشأة أخرى.

وكالات المساعدات الخارجية الثنائية Bilateral External Assistance Agencies: وكالات يتم تأسيسها بموجب قانون محلي أو تعليمات أو أي سلطة في الدولة لغايات التزويد ببعض أو كافة المساعدات الخارجية لهذه الدولة.

المساعدات الخارجية External Assistance : الموارد الرسمية التي يمكن ان يستخدمها المستلم أو الاستفادة منها بما يلبي أهدافه.

وكالات المساعدات الخارجية المتعددة Multilateral External Assistance Agencies: وكالات يتم تأسيسها بموجب اتفاقية أو معاهدة دولية أو أي سلطة في الدولة لغايات التزويد بمساعدات خارجية.

المنظمات غير الحكومية Non-Governmental Organizations(NGOs) : الوكالات الأجنبية أو الوطنية التي يتم تأسيسها بشكل مستقل عن سيطرة أي حكومة لغايات تقديم المساعدات للحكومة أو الحكومات، الوكالات الحكومية المنظمات الأخرى أو الأفراد .

الموارد الرسمية Official Resources: القروض، المنح، المساعدات الفنية، الكفالات، أو أي مساعدات يتم تزويدها أو الالتزام بها بموجب اتفاقية ملزمة مع وكالات مساعدات خارجية ثنائية أو متعددة، أو مع حكومة أو وكالات حكومية ما عدا المستلم في ذات الدولة كالحكومة أو الوكالات الحكومية التي تقوم بتزويد أو الالتزام بتزويد المساعدة.

إعادة إقراض قروض المساعدات الخارجية Re-Lent External Assistance Loans: قروض المساعدات الخارجية التي يتم استلامها من قبل منشأة معينة والتي يتم إقراضها من قبل المستلم لمنشأة أخرى.

2. المساعدات الخارجية المستلمة

أ. يجب على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عن إجمالي المساعدات الخارجية المستلمة نقدا خلال الفترة.

ب. يجب على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية أو ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن إجمالي المساعدات الخارجية المدفوعة من قبل طرف ثالث خلال الفترة لسداد التزامات بشكل مباشر عن منشأة معينة أو لشراء سلع وخدمات نيابة عن المنشأة ، مبينا بشكل منفصل ما يلي:

- إجمالي المدفوعات التي تمت من قبل طرف ثالث يشكل جزء من وحدة اقتصادية تتبعها المنشأة الإبلاغية.
- إجمالي المدفوعات التي تمت من قبل طرف ثالث الذي لا يشكل جزء من وحدة اقتصادية تتبعها المنشأة الإبلاغية.

ج. يجب أن تتم هذه الإفصاحات إذا تم خلال الفترة الإبلاغية إبلاغ المنشأة من قبل الطرف الثالث أو المستلم بأن هذه المدفوعات قد تمت أو تم تأكيدها.

د. وعندما يتم اتسلام المساعدة الخارجية من قبل أكثر من جهة، فيجب الإفصاح عن فئات الجهات المانحة للمساعدات بشكل مستقل، سواء كان ذلك على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية أو ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

هـ. وعند استلام المساعدات الخارجية على شكل قروض أو منح، فيجب بيان إجمالي المبالغ المستلمة خلال الفترة كقروض أو منح بشكل منفصل ، سواء كان ذلك على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية أو ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

3. المساعدات الخارجية غير المسحوبة Undrawn External Assistance:

يجب على المنشأة الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية رصيد منح وقروض المساعدات الخارجية غير المسحوبة المتاحة في تاريخ الإبلاغ لتمويل عمليات مستقبلية عندما فقط تكون مبالغ القروض أو المنح متاحة للمستلم ومحددة بموجب اتفاقية ملزمة وتم تلبية كافة الشروط الهامة ، مبينا بشكل منفصل ما يلي:

- إجمالي قروض المساعدات الخارجية .
- إجمالي منح المساعدات الخارجية.

وكذلك يجب الإفصاح عن الشروط المرفقة بمثل هذه المساعدات.

4. استلام السلع أو الخدمات Receipt of Goods or Services:

عند اختيار المنشأة الإفصاح عن قيمة المساعدات الخارجية المستلمة على شكل سلع أو خدمات، فيجب الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن أساس تحديد قيمة هذه السلع أو الخدمات.

5. الإفصاح عن الديون التي تمت إعادة جدولة أو إلغاءها Disclosure of Debt Rescheduled or Cancelled :

يجب على المنشأة الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن مبالغ ديون المساعدات الخارجية التي تمت إعادة جدولتها أو إلغاءها خلال الفترة، مع أي شروط ذات علاقة.

6. الإفصاح عن عدم الالتزام بالشروط الهامة Disclosure of Non Compliance with Significant Terms and Conditions :

على المنشأة الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن أي شروط لقروض المساعدات الخارجية و اتفاقيات أو كفالات المنح والتي لم يتم الالتزام بها، خلال الفترة إذا كان عدم الالتزام ناتج عن إلغاء هذه المساعدات أو أنها أدت إلى زيادة التزام لإعادة مساعدة سابقة، ويجب الإفصاح عن أي مساعدات تم إلغاءها أو إعادتها.

الجزء الثاني: إفصاحات إضافية غير ملزمة

1. التعريف بالمصطلحات الرئيسية

القوائم المالية ذات الاستخدام العام General Purpose Financial Statements: هي القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها وعرضها لمقابلة احتياجات المستخدمين الذين ليسوا مؤهلين لطلب تقارير خاصة باحتياجاتهم، وذلك لغايات اتخاذ القرارات من قبلهم بالاستناد إلى هذه المعلومات.

أساس الاستحقاق Accrual basis : أساس محاسبي يتم بموجبه الاعتراف بالعمليات والأحداث عند ظهروها وليس عند قبض أو دفع النقدية، لذلك يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والاعتراف بها في القوائم المالية خلال الفترة الإبلاغية التي تتعلق بها، والعناصر التي يتم الاعتراف بها بموجب أساس الاستحقاق هي الأصول ، الالتزامات، صافي الأصول(حقوق الملكية)، الإيرادات، والمصروفات.

الأصول Assets: وهي موارد يتم السيطرة عليها من قبل المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة.

تكاليف الاقتراض Borrowing costs: الفوائد (الربا) وأي مصروفات أخرى يتم تحملها من قبل المنشأة بسبب اقتراض الأموال.

سعر الإغلاق Closing rate: سعر الصرف السائد في تاريخ الإبلاغ.

مساهمات الملاك Contributions from owners: المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة التي يتم المساهمة بها في المنشأة من قبل أطراف خارجية عن المنشأة باستثناء الالتزامات، وبذلك تنشأ حقوق مالية في صافي أصول (حقوق الملكية) للمنشأة وتوجب توزيعات للمنافع الاقتصادية المستقبلية خلال حياة المنشأة (كالتوزيعات عند انفصال احد الملاك) أو عند تصفيتها، وبذات الوقت يمكن بيعها، مبادلتها، تحويلها أو إطفاءها.

التوزيعات للملاك Distributions to owners :منافع اقتصادية مستقبلية أو خدما محتملة تقوم المنشأة بتوزيعها لكل أو بعض الملاك كعائد على الاستثمار أو كعائد من الاستثمار.

المنشأة (الوحدة) الاقتصادية Economic entity : مجموعة من المنشآت تتكون من منشأة مسيطرة ومنشأة أو منشآت مسيطر عليها.

المصروفات Expenses: وهي الانخفاض في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المحتملة خلال الفترة الإبلاغية على شكل تدفقات نقدية خارجة أو استهلاك للأصول أو تحمل للمطلوبات والتي تؤدي إلى انخفاض في صافي الأصول (حقوق الملكية) ، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك.

البنود غير العادية Extraordinary items: التدفقات النقدية التي تظهر نتيجة للأحداث أو العمليات التي تشكون منفصلة بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة، ولا يتوقع ظهورها بشكل متكرر أو منتظم وتقع خارج نطاق سيطرة أو تأثير المنشأة.

المطلوبات Liabilities: وهي التزامات حالية على المنشأة تظهر نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن يؤدي إطفاءها إلى تدفقات خارجة لموارد المنشأة التي تكون على شكل منافع اقتصادية أو خدمات محتملة.

صافي الأصول (حقوق الملكية) Net assets (Owners Equity): وهي القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح المطلوبات.

الإيراد Revenue: وهو التدفق الإجمالي في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المحتملة خلال الفترة الإبلاغية والتي تؤدي إلى زيادة صافي الأصول (حقوق الملكية)، ما عدا ما يتعلق منها بمساهمات الملاك.

الأصول المالية Financial asset: النقدية أو الحقوق التعاقدية لاستلام نقدية أو أي أصل مالي آخر من منشأة أخر، أو الحقوق التعاقدية لمبادلة أداة مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تفضيلية أو أداة ملكية منشأة أخرى.

الأنشطة العادية Ordinary activities: أي أنشطة تم القيام بها من قبل المنشأة كجزء من تقديمها للأنشطة التجارية، وتشمل الأنشطة ذات العلاقة التي تقوم بها بالمنشأة سواء كانت أنشطة محققة أو عرضية أو تظهر بسببها.

2. مفهوم الاستمرارية Going Concern

عند إعداد القوائم المالية، فإن القائمين على إعداد هذه القوائم يشجعون على تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، وعند علمهم بأي عوامل عدم تأكد مرتبطة بالأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك في قدرة المنشأة على الاستمرارية، ويغدو مشجعا الإفصاح عن عوامل عدم التأكد هذه.

3. البنود غير العادية Extraordinary Items

تشجع المنشأة على الإفصاح بشكل منفصل عن طبيعة وقيمة كل بند غير عادي، وقد يكون هذا الإفصاح على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية أو في أي قوائم مالية أخرى، أو ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

4. العمليات الموجهة Administered Transactions

تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن قيمة وطبيعة التدفقات النقدية والأرصدة النقدية الناتجة عن العمليات الموجهة من قبل المنشأة كوكيل عن الآخرين عندما تكون هذه القيم خارج نطاق سيطرة المنشأة، ومن أمثلة هذه العمليات الموجهة تحصيل الإيرادات نيابة عن المنشآت الأخرى، واستلام التدفقات النقدية لتسليمها لمنشأة أخرى، وتحويل دفعات نقدية لمنشآت أخرى

5. الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية Disclosure of Major Classes of Cash Flows

تشجع المنشأة سواء كان ذلك على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية أو ضمن القوئام المالية الأخرى أو ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية على ما يلي:

أ. تحليل لإجمالي المدفوعات النقدية والمدفوعات من قبل طرف ثالث باستخدام تصنيف يعتمد على طبيعة المدفوعات أو وظيفتها في المنشأة .

ب. العوائد من القروض، ومبالغ القروض والتي يمكن تصنيفها حسب نوعها أو مصدرها.

6. الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة Related Party Disclosures

تشجع المنشأة سواء كان ذلك ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية على معلومات مطلوبة بموجب المعيار IPSAS 20 المتعلق بالإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.

7. الإفصاح عن الأصول، الالتزامات، والمقارنات مع الموازنة Disclosure of Assets, Liabilities and Comparison with Budgets

أ. تشجع المنشأة سواء كان ذلك ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية على معلومات عن الأصول والالتزامات ، ومقارنة مع الموازنة إذا لم تكن موازنتها متاحة للعموم

ب. تشجع المنشأة التي تقوم بالإفصاح ضمن قوائمها المالية عن مقارنة بين القيمة الفعلية وقيم الموازنة في تضمين القوائم المالية ملاحظات هامشية للتقارير وتشمل معلومات عن انجازات الخدمات.

ج. تشجع المنشآت التي تطبق موازنات لفترات متعددة على التزويد بمعلومات إضافية ضمن الملاحظات عن العلاقة بين القيم في الموازنة والقيم الفعلية خلال فترة الموازنة.

8. القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements

أ. تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عما يلي:

- نسبة حقوق الملكية في المنشآت المسيطر عليها، وإذا كانت على شكل أسهم، فيشجع الإفصاح عن نسبة حقوق التصويت المقتناة.
- أسماء المنشآت المسيطر عليها التي تمتلك فيها المنشأة المسيطرة 50% أو أقل من حقوق الملكية و/أو حقوق التصويت مع تفسيرا عن كيفية تحقق السيطرة، واسم المنشأة المسيطرة التي تمتلك 50% فأكثر ولكنها لا تعتبر منشأة مسيطر عليها وتفسيرا عن كيفية عدم تحقق السيطرة كلما كان ذلك ممكنا.
- أسلوب المحاسبة عن المنشآت المسيطر عليها في القوائم المالية المستقلة للمنشأة المسيطرة.

ب. تشجع المنشأة المسيطرة التي لا تقوم بعرض قائمة موحدة للمقبوضات والمدفوعات النقدية على الإفصاح عن أسباب عدم توحيد القوائم المالية المعروضة، مع الأسس المحاسبية التي اتبعتها المنشأة المسيطرة في قوائمها المالية المستقلة، كذلك تشجع على الإفصاح اسم وعنوان المنشأة المسيطرة الرئيسي التي تقوم بنشر القوائم المالية الموحدة.

ج. فيما يتعلق بعمليات الاستحواذ على المنشآت المسيطر عليها والوحدات التشغيلية الأخرى والتخلص منها فيشجع الإفصاح عما يلي:

- إجمالي التدفقات النقدية التي تظهر بسبب عمليات الاستحواذ على المنشآت المسيطر عليها أو الوحدات التشغيلية الأخرى ومن التخلص منها.
- إجمالي الاعتبارات المتعلقة بالمشتريات وعمليات التخلص بما في ذلك النقدية والأصول الأخرى، وكذلك النسبة من المشتريات وعمليات التخلص التي تم إلغاءها مقابل نقدية، إضافة إلى النقدية في المنشأة المسيطر عليها أو الوحدة التشغيلية المقتناة أو التي تم التخلص منها .

د. فيما يتعلق بالعقود المشتركة: فتشجع المنشأة على الإفصاح عن العقود المشتركة والتي تعتبر ضرورية للعرض العادل للمقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة، والأرصدة النقدية في تاريخ الإبلاغ.

هـ. تشجع المنشأة التي تعمل في اقتصاد نشط التضخم على ما يلي:

- إعادة تصوير قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية والقوائم المالية الأخرى فيما يخص وحدة القياس السائدة في تاريخ الإبلاغ.
- إعادة تصوير المعلومات المقارنة للفترة السابقة، وأي معلومات أخرى تتعلق بالفترات السابقة قبل ذلك فيما يخص وحدة القياس السائدة في تاريخ الإبلاغ.
- استخدام الرقم القياسي العام الذي يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة، ويفضل أن تقوم المنشآت كاملة التي تعمل في ذات الاقتصاد باستخدام ذات الرقم القياسي.

و. تشجع المنشأة على الإفصاح عما يلي:
- الحقيقة المتعلقة بإعادة تصوير قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية والقوائم المالية الأخرى وأي أرقام مطابقة عن الفترات السابقة بالتغيرات في القوة الشرائية العامة في عملة العرض، وكنتيجة لذلك تم إعدادها بوحدة القياس السائدة في تاريخ الإبلاغ.
- نوعية الرقم القياسي المستخدم ومستواه في تاريخ الإبلاغ، والتحركات في الرقم القياسي خلال الفترة االإبلاغية الحالية والسابقة.

ز. فيما يتعلق بالمساعدات المستلمة من المنظمات غير الحكومية NGOs: فتشجع المنشأة متى ما كان ذلك ممكنا على تقديم بعض الإفصاحات المتعلقة بالمساعدات المستلمة من المنظمات غير الحكومية .

ح. فيما يتعلق بالمستلمين للمساعدات الخارجية : فتشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عما يلي:
- أهداف المساعدات الخارجية المستلمة خلال الفترة الإبلاغية مبينا بشكل منفصل تلك التي تزويدها بموجب قروض أو منح.
- أهداف مدفوعات المساعدات الخارجية التي تمت خلال الفترة الإبلاغية.

ط. تشجع المنشآت على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية الجهات المانحة للمساعدات الخارجية خلال الفترة الإبلاغية وقيم المساعدات، باستثناء المبالغ غير المسحوبة، ومبينا بشكل منفصل المبالغ التي تم تزويدها بموجب قروض أو منح بالعملة التي تم تزويد القروض والمنح بها.

ي. وفيما يتعلق بالمساعدات الخارجية التي لم يتم سحبها في تاريخ الإبلاغ المالي وتم الإفصاح عنها ، فتشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عما يلي:
- أي جهة مانحة لقرض المساعدة أو منحة المساعدة وقيمة القرض أو المنحة.
- الأهداف الممكنة لاستخدام قرض المساعدة غير المسحوب أو منحة المساعدة غير المسحوبة .
- العملة التي تم اقتناء المساعدة غير المسحوبة بها أو يمكن جعلها متاحة.
- التغيرات في قيم قروض المساعدات غير المسحوبة ومنح المساعدات غير المسحوبة خلال الفترة.

ك. تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن شروط وظروف اتفاقيات المساعدات الخارجية التي تحدد أو تؤثر الوصول إلى أو حدود الاستخدام للمساعدة الخارجية.

ل. تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عما يلي:
- الرصيد المتبقي لأي قرض مساعدة خارجية والذي تكون دفعات الدين و/ أو فائدته مكفولة من قبل طرف ثالث، وأي شروط وظروف تتعلق بهذه القروض وأي شروط أو ظروف إضافية تظهر بسبب الكفالة.
- قيم وشروط وظروف قروض المساعدات الخارجية والتي يكون أداء الشروط والظروف ذات العلاقة مكفولة من قبل طرف ثالث ، وأي شروط أو ظروف إضافية تطهر بسبب الكفالة.

م. تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن الشروط والظروف الهامة المشتركة مع قروض ومنح وكفالات المساعدات الخارجية التي لم يتم الالتزام بها ونتائج عدم الالتزام.

ن. تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن ملخص عن شروط وظروف إعادة دفع لدين المساعدة الخارجية المتبقي، وإذا كانت الإفصاحات عن دفعات خدمة الدين المستقبلية تتم بعملة أجنبية، فتشجع المنشأة على الإبلاغ عنها بعملة للمنشأة الإبلاغية بتطبيق سعر الإغلاق على الدفعات بالعملة الأجنبية.

ع. تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن قيمة المساعدة الخارجية المستلمة على شكل سلع أو خدمات.

9. الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى التي ليدها النية في تطبيق المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق:

أ. عرض قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية: - تشجع المنشأة التي تنوي تطبيق المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق عرض قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية بنفس الشكل الذي تتطلبة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs، أي قائمة التدفقات النقدية.

ب. نطاق القوائم المالية الموحدة – الاستثناءات من الوحدة الاقتصادية: لا يتم توحيد القوائم المالية إذا كانت السيطرة مؤقتة وتظهر ذلك مثلا عند نية الحكومة الوطنية بتحويل حقوقها في منشأة مسيطر عليها إلى حكومة محلية.

الملحق رقم (1)

معايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards(IASs)

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
1	عرض القوائم المالية	1975/1/1	SIC 18 SIC 27 SIC 29 IFRIC 17	حل المعيار محل التفسير SIC 18 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
2	المخزون	1975/10/1	SIC 1 IFRIC 20	حل المعيار محل التفسير SIC 1 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
3	القوائم المالية الموحدة	1977/1/1	-	حل محله المعياران IAS 27 و IAS 28 منذ عام 1989
4	محاسبة الاهلاك		-	حل محله المعايير IAS 16 و IAS 22 و IAS 38التي صدرت أو روجعت عام 1998.
5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977/1/1	-	حل محله المعيار IAS 1 منذ عام 1997
6	المحاسبة عن الاستجابة للتغيرات في الأسعار	-	-	حل محله المعيار IAS 15
7	قائمة التدفقات لنقدية	1978/10/1		كانت تسمى القائمة بقائمة التغيرات في المركز المالي لغاية 1992.
8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي، الأخطاء	1978/2/1	SIC 2 SIC 18	حل المعيار محل التفسيرين SIC 2 و SIC 18 خلال مراجعة المعيار سنة 2003.
9	المحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير	-	-	حل محله المعيار IAS 38 منذ عام 1999/7/1.
10	الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية	1980/1/1	-	-كان يسمى الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية لغاية 2005
11	عقود البناء	1980/1/1	IFRIC 15- IFRIC 12	سيحل محله المعيار IFRS 15 اعتبارا من 2017/1/1
12	ضرائب الدخل	1979/7/1	SIC 21 SIC 25 IFRIC 7	تم سحب التفسير SIC 21 بعد دمجه في المعيار IAS 12
13	عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة	-	-	حل محله المعيار IAS 1
14	الإبلاغ القطاعي	1983/1/1	-	حل محله المعيار IFRS 8 اعتبارا من 2009/1/1

15	المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار	1978/1/1	-	تم سحب المعيار خلال المراجعة سنة2003 اعتبارا من 2005/1/1.
16	الممتلكات، المنشآت والمعدات	1م1983/1	SIC 6 SIC 14 SIC 23 IFRIC 20	تم دمج التفسيرات SIC 6 و SIC 14 و SIC 23في المعيار خلال المراجعة الذي تمت له سنة 2003 وذلك اعتبارا من 2005/1/1
17	الإيجارات	1984/1/1	IFRIC 4 SIC 15 SIC 27	
18	الإيراد	1984/1/1	IFRIC 18 IFRIC 15 IFRIC 13 IFRIC 12 SIC 27 SIC 31	سيحل محله المعيار IFRS 15 اعتبارا من 2017/1/1
19	منافع الموظفين	1985/1/1	IFRIC 14	-
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1984/1/1	SIC 10	-
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	1985/1/1	IFRIC 16 SIC 7 SIC 11 SIC 19 SIC 30	حل المعيار محل التفسيرات SIC 11، SIC 19، SIC 30 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
22	اندماج الأعمال	1985/11/1	SIC 9 SIC 22 SIC 28	حل محله المعيار IFRS 3 22 وتفسيراته.
23	تكاليف الاقتراض	1986/1/1	SIC 2	حل المعيار محل التفسير SIC 2 بموجب مراجعة المعيار سنة 2003.
24	افصاحات الطرف ذات العلاقة	1986/1/1	-	-
25	المحاسبة عن الاستثمارات	-	-	حل محله المعياران IAS 39، و IAS 40 اعتبارا من 2001
26	المحاسبة والإبلاغ عن خطط المنافع المحددة	1987/1/1	-	-
27	القوائم المالية المنفصلة	1990/1/1	IFRIC 17 SIC 12 SIC 33	حل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال المراجعة سنة 2003 وتم تخصيص المعيار فقط للقوائم المالية المنفصلة واستحداث المعيار IFRS 10 للقوائم المالية الموحدة
28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركة	1990/1/1	SIC 3 SIC 20 SIC 33	حل المعيار محل التفسيرات SIC 3، SIC 20، SIC 33 وحل محل المعيار IAS 31
29	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	1990/1/1	IFRIC 7 SIC 19 SIC 29 SIC 30	حل المعيار 21 محل التفسير SIC 19 تحت المعيارين IAS 21 و IAS 29 والتفسير SIC 30.
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المماثلة	1991/1/1	-	حل محله المعيار IFRS 7 منذ 2005/8/18.

31	الحقوق في العقود المشتركة	1992/1/1	SIC 13	حل محله المعيار IAS 28 اعتبارا من 2013/1/1
32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	1996/1/1	IFRIC 2 SIC 5 SIC 16 SIC 17	حل المعيار محل التفسيرات SIC 5 و SIC 16 و SIC 17 خلال مراجعة المعيار سنة 2003، وحل المعيار IFRS 7 محل المعيار IAS 32 فيما يتعلق بالإفصاح فقط.
33	عائد السهم	1999/1/1	SIC 24	حل المعيار محل التفسير SIC 24 خلال مراجعة المعيار سنة 2003.
34	الإبلاغ المالي المرحلي	1999/7/1	IFRIC 10	-
35	العمليات غير المستمرة	1999/7/1		حل محله المعيار IFRS 5 منذ 2005/1/1.
36	الانخفاض في قيم الأصول	1999/7/1	-	-
37	المخصصات، الالتزامات الطارئة، الأصول المحتملة	1999/7/1	IFRIC 1 IFRIC 5 IFRIC 6 IFRIC 17 IFRIC 21	-
38	الأصول غير الملموسة	1980/1/1	IFRIC 12 IFRIC 20 SIC 6 SIC 32	تاريخ آخر سريان هو للتعديلات التي تمت على المعيار IAS 36، ويعتبر تاريخ آخر سريان للأصول غير الملموسة المقتناة في اندماج الأعمال وفق المعيار IFRS 3، وحل المعيار IAS 16 محل التفسير SIC 6، وحل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003.
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	1980/1/1	IFRIC 16 IFRIC 12 IFRIC 9 SIC 33	حل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003. وسيحل المعيار IFRS 9 محله اعتبارا من 2018/1/1
40	الممتلكات المستثمرة	2001/1/1	-	-
41	الزراعة	2003/1/1	-	-

الملحق رقم (2)
معايير التقارير المالية الدولية
International Financial Accounting Standards (IFRSs)

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
1	تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs للمرة الأولى	2004/1/1	SIC 8	حل محل التفسير SIC 8
2	الدفعات المرتكزة على الأسهم	2005/1/1	-	-
3	اندماج الأعمال	2004/3/31	-	حل محل المعيار IAS 22
4	عقود التأمين	2005/1/1	-	-
5	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات	2005/1/1	-	حل محل المعيار IAS 35

	غير المستمرة			
6	التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها	2006/1/1	-	-
7	الأدوات المالية: الإفصاحات	2007/1/1	-	حل محل العيار IAS 32 فيما يتعلق بالإفصاحات فقط
8	القطاعات التشغيلية	2006/11/30		حل محل المعيار IAS 14
9	الأدوات المالية	2018/1/1		سيحل محل المعيار IAS 39 اعتبارا من 2018/1/1
10	القوائم المالية الموحدة	2013/1/1	SIC 12	حل محل المعيار IAS 28 فيما يتعلق بالقوائم المالية الموحدة فقط وألغى التفسير SIC 12
11	الترتيبات المشتركة	2013/1/1	SIC 13	الغى المعيار IASالتفسير SIC 13
12	الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى	2013/1/1		
13	القياس بالقيمة العادلة	2013/1/1		
14	الحسابات المؤجلة المنتظمة	2016/1/1		
15	الإيراد من العقود مع العملاء	2017/1/1		سيحل محل المعيارين IAS 11 و IAS 18 ومحل التفسيرات SIC 31 و IFRIC 13 و IFRIC 15و IFRIC 18

الملحق رقم (3)
تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
Standing Interpretations Committee(SIC)

رقم التفسير	موضوع التفسير	المعايير ذات العلاقة	ملاحظات
1	الاتساق – نماذج مختلفة لتكلفة المخزون.	IAS 2	حل محله المعيار IAS 2 منذ 2005/1/1.
2	الاتساق – رسملة فوائد الاقتراض.	IAS 7 IAS 23	حل محله المعيار IAS 8 منذ 2005/1/1.
3	إلغاء الخسائر والأرباح غير المحققة من العمليات بين المنشآت الزميلة.	IAS 28	حل محله المعيار IAS 28 منذ 2005/1/1.
4	تصنيف الأدوات المالية-خيارات المصدر للإطفاء.	IAS 32, IAS 39	تم سحبه.
5	تصنيف الأدوات المالية – مخصصات الإطفاء المحتملة.	IAS 32	حل محله المعيار IAS 32 منذ 2005/1/1.
6	تكاليف البرامج الحالية المعدلة.	IAS 16, IAS 38	حل محله المعيار IAS 16 منذ 2005/1/1.
7	المدخل إلى اليورو.	IAS 21	
8	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى		حل محله المعيار IFRS 1 اعتبارا

	كأساس للمحاسبة		من 2009/1/1
9	اندماج الأعمال – التصنيف كاقتناء أو كمصالح مشتركة.	IAS 22	حل محله المعيار IFRS 3 منذ 2005/1/1.
10	المساعدات الحكومية – عدم وجود علاقة محددة للنشاطات التشغيلية.	IAS 20	
11	الصرف الأجنبي – رسملة الخسائر الناتجة عن انخفاض العملة الحاد.	IAS 21	حل محله المعيار IAS 21 منذ 2005/1/1.
12	الاتحاد – المنشآت ذات الأغراض المتعددة.	IAS 27	تم إلغاءه بالمعيار IFRS 10
13	المنشآت ذات السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية من قبل المشاركين.	IAS 31	تم إلغاءه بالمعيار IFRS 11
14	الممتلكات، المنشآت والأجهزة – التعويض عن الانخفاض.	IAS 16	حل محله المعيار IAS 16 منذ 2005/1/1.
15	الإيجارات التشغيلية – حوافز تطبيق المعيار للمرة الأولى كقاعدة أساسية في المحاسبة.	IAS 17	
16	أدوات الملكية في أسهم رأس المال المعاد شراءها (أسهم الخزينة).	IAS 32	حل محله المعيار IAS 32 منذ 2005/1/1 .
17	تكاليف الملكية في عملية الشراء.	IAS 32	حل محله المعيار IAS 32 منذ 2005/1/1.
18	الاتساق – أساليب بديلة.	IAS 1, IAS 7	حل محله المعياران IAS 1 و IAS 7 منذ 2005/1/1.
19	الإبلاغ عن العملة – قياس وعرض القوائم المالية بموجب المعيارين IAS 21 و IAS 29.	IAS 21, IAS 29	حل محله المعيار IAS 21 منذ 2005/1/1.
20	أسلوب محاسبة الملكية – الاعتراف بالخسائر.	IAS 28	حل محله المعيار IAS 28 منذ 2005/1/1.
21	ضرائب الدخل – استرجاع تكلفة الأصول غير القابلة للاهلاك المعاد تقييمها.	IAS 12	حل محله المعيار IAS 12 منذ 2012/1/1.
22	اندماج الأعمال – التعديل اللاحق للقيم العادلة والشهرة المفصح عنها مبدئيا.	IAS 22	حل محله المعيار IFRS 3 منذ 2005/1/1.
23	الممتلكات، المنشآت والأجهزة – تكاليف الافرهول أو الفحص الرئيسي.	IAS 16	حل محله المعيار IAS 16 منذ 2005/1/1.
24	عائد السهم – الأدوات المالية التي يمكن إطفاءها مقابل أسهم.	IAS 33	حل محله المعيار IAS 33 منذ 2005/1/1.
25	ضرائب الدخل – التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو مالكيها.	IAS 12	
26	الممتلكات، المنشآت والمعدات-نتائج العمليات العرضية.	IAS 16	لم يتم الانتهاء منه ولم يتم سحبه.
27	تقييم جوهر العمليات في الشكل القانوني الإيجار.	IAS 1, IAS 18	
28	اندماج الأعمال – تاريخ التبادل، القيم العادلة لأدوات الملكية.	IAS 22	حل محله المعيار IFRS 3 منذ 2005/1/1.
29	الإفصاح – إجراءات خدمة الامتياز.	IAS 1	
30	الإبلاغ عن العملة – الترجمة من عملة القياس إلى عملة العرض.	IAS 21	حل محله المعيار IAS 21 منذ 2005/1/1.
31	الإيراد – عمليات المبادلة المتعلقة بخدمات	IAS 18	سيحل محله المعيار IFRS

	الإعلان.		15اعتبارا من 2017/1/1
32	الأصول غير الملموسة – تكاليف المواقع الإلكترونية.	IAS 38	
33	الاتحاد وأسلوب الملكية – حقوق التصويت المحتملة وتوزيع حقوق الملاك.	IAS 27, IAS 28, IAS 39	حل محله المعايير IAS 27، IAS 28، IAS 39 منذ 2005/1/1.
34	الأدوات المالية-الأدوات أو الحقوق التي يتم سدادها بواسطة المقتني.		

الملحق رقم (4)
تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
International Financial Accounting Standards (IFRIC)

رقم التفسير	موضوع التفسير	المعايير ذات العلاقة	ملاحظات
1	التغيرات في حالات التوقف عن الاعتراف بالأصول والترميم، والالتزامات المماثلة.	IAS 37	
2	الأسهم الفردية في المنشآت التعاونية والأدوات المالية المماثلة.	IAS 32	
3	حقوق النشر.		تم سحب هذا التفسير اعتبارا من 1م2005/1
4	تحديد فيما إذا تضمن ترتيب معين إيجار.	IAS 17	
5	الحقوق التي تنشأ عن مخصصات التوقف عن الاعتراف بالأصول والترميم والالتزامات المماثلة.	IAS 8، IAS 27، IAS 28، IAS 31، IAS 37، IAS 39	
6	الالتزامات التي تظهر بسبب المشاركة في التلف السوقي في الأجهزة الالكترونية والكهربائية.	IAS 37	
7	تطبيق مدخل إعادة تصوير القوائم المالية بموجب المعيار IAS 29 المتعلق بالإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم.	IAS 29	
8	نطاق المعيار IFRS 2.	IFRS 2	تم سحب هذا التفسير اعتبارا من 2010/1/1
9	إعادة تقييم المشتقات الضمنية.	IAS 39	
10	الإبلاغ المالي المرحلي والانخفاض.	IAS 34	
11	المعيار IFRS 2: العمليات المتعلقة بالمجموعة أو بأسهم الخزينة.	IAS 32، IAS 8 IFRS 2	تم سحب هذا التفسير اعتبارا من 2010/1/1
12	ترتيبات امتياز الخدمة.	IFRS 7، IFRS 2 IFRS 4، IAS 8 IAS 11، IAS 16	

		IAS 17، IAS 18 IAS 20، IAS 23 IAS 36، IAS 32 IAS 38، IAS 37 IAS 39	
13	برامج ولاء العملاء	IAS 18	سيحل محله المعيار IFRS 15 اعتبارا من 2017/1/1
14	المعيار IAS 19-حد أصل المنافع المحددة، الحد الأدنى من متطلبات التمويل وتفاعلاتها	IAS 19	
15	اتفاقيات بناء العقارات	IAS 18	سيحل محله المعيار IFRS 15 اعتبارا من 2017/1/1
16	التحوط لصافي الاستثمارات في العملية الأجنبية	IAS 39	
17	توزيعات الأصول غير النقدية للملاك	IAS 27 IAS 37	
18	تحويلات الأصول إلى العملاء	IAS 18	سيحل محله المعيار IFRS 15 اعتبارا من 2017/1/1
19	إطفاء الالتزامات المالية بأدوات الملكية		
20	تكاليف النقل في مرحلة الإنتاج للتنقيب السطحي	IAS 16 IAS 38	
21	الرسوم	IAS 37	

الملحق رقم (5)
معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

رقم المعيار	موضوع المعيار	معيار ISRS ذات العلاقة	ملاحظات
1	عرض القوائم المالية	IAS 1	
2	قائمة التدفقات النقدية	IAS 7	
3	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	IAS 8	
4	آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	IAS 21	
5	تكاليف الاقتراض	IAS 23	
6	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IAS 27. IFRS 10	
7	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IAS 28	

8	الاستثمارات في العقود المشتركة	IAS 28	
9	الايراد من العمليات التبادلية	IAS 18	
10	التقارير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IAS 29	
11	عقود البناء "المقاولات"	IAS 11	
12	المخزون	IAS 2	
13	الإيجارات	IAS 17	
14	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	IAS 10	
15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	IAS 39	حل محله المعياران IPSAS 28 و IPSAS 30
16	الممتلكات المستثمرة " الاستثمارات العقارية"	IAS 40	
17	الممتلكات، المنشآت، والمعدات	IAS 16	
18	الإفصاح القطاعي	IFRS 8	
19	المخصصات، الالتزامات الطارئة، والأصول الطارئة	IAS 37	
20	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24	
21	الانخفاض في الأصول غير المولدة للنقدية	IAS 36	
22	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	لا يوجد	
23	الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	لا يوجد	
24	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	لا يوجد	
25	منافع الموظفين	IAS 19	
26	الانخفاض في الأصول المولدة للنقد	IAS 36	
27	الزراعة	IAS 41	
28	الأدوات المالية: العرض	IAS 32	
29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	IAS 39	سيحل المعيار IFRS 9 محل المعيار IAS 39 اعتبارا من 2015/1/1
30	الأدوات المالية: الإفصاح	IFRS 7	
31	الأصول غير الملموسة	IAS 38	
32	ترتيبات الامتيازات المشتركة	IFRIC 12	
	الإبلاغ المالي بموجب الأساس النقدي في المحاسبة		

المراجـــع

المراجع العربية:

(1) الجعارات، خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية،2015.

(2) الجعارات، خالد جمال، قياس القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي، 2006.

(3) (1) الجعارات، خالد جمال، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كتاب تحت النشر،2015.

المراجع الأجنبية:

(3)_International Federation if Accountants, International Public Sector Accounting Standards, New york, 2013

مواقع الكترونية هامة Important Websites

	الموقع
مجلس معايير المحاسبة الدولية	www.iasb.org
شركة Deloitte Touche Tohmatsu	www.deloitte.com
مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية	www.fasb.org
مجلس معايير المحاسبة البريطانية	www.asb.org.uk
معهد المدراء الماليين الأمريكي	www.fei.org
مجلس معايير المحاسبة الاسترالي	www.aasb.com.au
مجلس معايير المحاسبة الكندي	www.acsbcanada.org
مجلس معايير المحاسبة الفرنسي	www.minefi.gouv.fr
مجلس معايير المحاسبة الالماني	www.aasb.com.au
مجلس معايير المحاسبة الصيني	www.standardsetter.de
مجلس معايير المحاسبة الاندونيسي	www.iaiglobal.or.id