بسم الله الرحمن الرحيم

جمهورية مصر العربية

رئاسة الجمهورية

الوقائع المصرية

ملحق للجريدة الرسمية

الثمن ٤ جنيهات

العدد ١٤٣ تابع (ب)	الصادر فى يوم الأربعاء ٣ ذى القعدة سنة ١٤٤١ الموافق (٢٤ يونية سنة ٢٠٢٠)	السنة ١٩٣هـ

الجهاز المركزى للمحاسبات

قرار رقم ٧٣٢ لسنة ٢٠٢٠

رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات

بعد الاطلاع على قانون الجهاز المركزى للمحاسبات الصادر بالقانون رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ ؛

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم (٤٧٢٣) لسنة ١٩٦٦ باعتماد النظام المحاسبى الموحد ؛

وعلى قرار رئيس الجهاز رقم (٣٠٩٧) لسنة ١٩٩٠ بإصدار اللائحة الداخلية لتنظيم أعمال اللجنة الفنية الدائمة ، واللجنتين الفرعيتين المتخصصتين للنظام المحاسبى الموحد والأنظمة النوعية الموحدة للتكاليف المعدل بقرار رئيس الجهاز رقم (٢٠٤٠) لسنة ٢٠٠٧ ؛

وعلى قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم (٢٠٤) لسنة ٢٠٠١ بتعديل الدليل المحاسبى وشرحه والقوائم المالية بالنظام المحاسبى الموحد ؛

وعلى قرار القائم بعمل رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم (٦٠٩) لسنة ٢٠١٦ باعتماد معايير المحاسبة المصرية المرافقة كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد ؛

وعلى قرارى القائم بعمل رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقمى (٥٣٠ ، ٥٣١) لسنة ٢٠١٦ بإعادة تشكيل كل من اللجنة الفرعية المتخصصة ، واللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد والمعايير ؛

وعلى محضر اجتماع اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد والمعايير بجلستها المنعقدة بتاريخ ٢٠١٩/١٢/٥ ؛

وعلى كتاب الإدارة المركزية الثانية للرقابة المالية على القطاعين العام والأعمال العام بتاريخ ٢٠٢٠/٢/٢٣ .

قـــــرر:

مادة ١ - تعتمد معايير المحاسبة المصرية المرافقة كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد والتى تسرى على كافة الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز الملزمة بتطبيق النظام المحاسبى الموحد .

مادة ٢ - تحل هذه المعايير محل معايير المحاسبة المرافقة للقرار رقم ٦٠٩ لسنة ٢٠١٦

مادة ٣ - تحل القوائم المالية الواردة بمعايير المحاسبة المصرية المرافقة محل القوائم المالية المماثلة لها فى النظام المحاسبى الموحد لحين تعديله .

مادة ٤ - يُنشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ، ويعمل به اعتبارًا من ١ يوليو ٢٠٢٠ ، وذلك بمراعاة تواريخ السريان المحددة بالمعايير .

صدر فى ٢٠٢٠/٥/٣

رئيس الجهاز

المستشار/ هشام بدوى

معايير المحاسبة المصرية

الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد

بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات

رقم (٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠

المجلد الأول

٢٠٢٠

فخامة رئيس الجمهورية
عبد الفتاح السيسى

فهرس الجزء الأول

رقم المعيار	اســم المعيـــــار	رقم الصفحة
	مقدمة	٨
	تمهيد	١٠
	ملحق التمهيد	١١
	إطار إعداد وعرض القوائم المالية	١٤
	الجزء (١): الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة	١٨
	الجزء (٢): المنشأة المصدرة للقوائم المالية	٢٥
	الجزء (٣): الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	٢٩
	الجزء (٤): النصوص المتبقية	٣٨
١	عرض القوائم المالية	٥٥
٢	المخزون	١١٧
٤	قائمة التدفقات النقدية	١٣٠
٥	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	١٥٩
٧	الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية	١٨٠
١٠	الأصول الثابتة وإهلاكاتها	١٨٨
١٢	المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات	٢٠٩
١٣	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	٢١٩
١٤	تكاليف الاقتراض	٢٣٧
١٥	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	٢٤٥
١٧	القوائم المالية المستقلة	٢٥٦
١٨	الاستثمارات في شركات شقيقة	٢٦٤
٢١	المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد	٢٨٠
٢٢	نصيب السهم في الأرباح	٢٩٣

رقم المعيار	اســم المعيـــــار	رقم الصفحة
٢٣	الأصول غير الملموسة	٣٥٦
٢٤	ضرائب الدخل	٣٩٣
٢٥	الأدوات المالية: العرض	٤٣٠
٢٦	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	٤٧٦
٢٨	المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة	٥١١
٢٩	تجميع الأعمال	٥٤٦
٣٠	القوائم المالية الدورية	٥٩٦
٣١	اضمحلال قيمة الأصول	٦٢٣
٣٢	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة	٦٧٣
٣٤	الاستثمار العقاري	٧٠١
٣٥	الزراعة	٧٢١
٣٦	التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية	٧٣٩
٣٧	عقود التأمين	٧٤٧

مُقدِمة

استجابة للمتغيرات الاقتصادية المتلاحقة، والتطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية، بات من الضرورة بمكان تعديل النظام المحاسبي الموحد– ومعايير المحاسبة الصادرة كإطار مكمل له – وإدخال ما يلزم من إضافات إليه، ليبقى متمتعا بالديناميكية والمرونة، وقابلاً للموائمة مع مقتضى التطبيق العملي.

وإزاء ذلك اطلعت اللجنة الفنية الدائمة واللجنة الفرعية ذات الاختصاص بالنظام المحاسبي الموحد والمعايير لدى الجهاز المركزي للمحاسبات، بإعداد هذا الإصدار الجديد من معايير المحاسبة – كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد– وهو الإصدار الذي يأتي في إطار التنسيق المستمر بين الجهاز المركزي للمحاسبات والهيئة العامة للرقابة المالية، والذي يهدف إلى توحيد معايير المحاسبة ــ لتتفق ــفي معظمها ــ مع المعايير الدولية، من ناحية، ولتلتزم بها، من ناحية أخرى، كافة الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد، والجهات الخاضعة لرقابة الهيئة العامة للرقابة المالية الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الاستثمار، ولا شك في أن تحقيق الهدف من توحيد تلك المعايير يفضي إلى تحسين جودة القوائم المالية بما يسهم في اتخاذ القرارت المالية والاقتصادية على أساس سليم، فضلا عن توحيد المعالجات والسياسات المحاسبية على نحو محقق للغاية من الشفافية والإفصاح.

ويشمل هذا الإصدار الجديد كافة المعايير السابق صدورها والتي لم يشملها التعديل ــ لتبقى سارية على نحو ما صدرت به ــ إلى جانب المعايير الجديدة التي جرى إضافتها فضلا عن تعديل بعض ما كان ساريًا من معايير أخرى.

وغني عن البيان إن إصدار هذه النسخة ــ بما اشتملت عليه ــ لا يصادر على أفاق ومجالات أي تعديل لاحق تمليه الاعتبارات العملية المستقبلية، كما لا يضع حدًا نهائيًا لجهد مضاف نحو تحقيق ما ينشده هذا الإصدار من أهداف ممثلة في إتاحة الفرصة للشركات المصرية نحو قيد وتداول أوراقها في البورصات العالمية، وتعظيم فرص استثمار رأس المال الأجنبي في مصر وزيادة حجم الاستثمار وتحقيق إنعاش كبير على نحو ما هو مأمول للبورصة المصرية واكتساب ثقة المؤسسات الدولية ــ المعنية باستخدام القوائم المالية ــ فضلاً عن إثراء مهنة المحاسبة والارتقاء بالمستوى العملي للمشتغلين بها.

في ضوء ما تقدم، تمت الموافقة على أعمال اللجنة المكلفة بالإعداد والمراجعة لهذه المعايير كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد، وصدر باعتمادها قرار رئيس الجهاز رقم (٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠، لتسري على كافة الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات الملتزمة في أعمالها بتطبيق النظام المحاسبي الموحد، ولتحل بذلك محل معايير المحاسبة المرافقة للقرار رقم (٦٠٩) لسنة ٢٠١٦.

وإذ أتوجه بوافر الشكر والتقدير لكل من ساهم بفكره وجهده في إنجاز هذا العمل فإني آمل أن يحقق الدور المرجو منه في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية.

رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات

المستشار/هشام بدوى

تمـهـيد

أعدت معايير المحاسبة المصرية طبقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين وذلك باستثناء المعالجات المشار إليها بالملحق المرفق.

١- يجب اعتبار هذا التمهيد جزءا لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية المرفقة ويجب عدم استخدامها مستقلة عن هذا التمهيد.

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

٣- تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة والمنشورة (ذات الأغراض العامة)، وفى هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات وإفصاح وعرض.

٤- قد تحتاج إدارة المنشأة إلى استخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل والتقييم واتخاذ القرار، وفى هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم وبيانات داخلية ليس من الضرورى الالتزام فى إعدادها بالمعالجات والإفصاح والعرض كما ورد فى معايير المحاسبة المصرية. ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أى لبس لدى مستخدميها قد يؤدى إلى الاعتقاد بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية ذات الأغراض العامة.

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

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

٧- يجب تطبيق المعايير المرفقة على البنود الهامة نسبيًا أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير فى معالجتها، وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على مستخدمي القوائم المالية وذلك فى ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة والظروف المحيطة.

ملحق التمهيد

أولاً – أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

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

- توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية.
- تأثير ذلك على كل من معيارى المحاسبة المصريين رقمي (٢٢) "تصيب السهم فى الأرباح"، (٣٨) "مزايا العاملين".

٢ – خيارات تسمح بها المعايير الدولية تم استبعادها من المعايير المصرية:

[أ] معيار المحاسبة المصري رقم (١)" عرض القوائم المالية"

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

[ب] معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)"الأصول الثابتة وإهلاكاتها"

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

[ج] معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة"

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

[د] معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "تصيب السهم في الأرباح"

- تم تعديل نطاق تطبيق المعيار ليصبح ملزمًا لدى إعداد القوائم المالية المستقلة والمجمعة والمنفردة.

[هـ] معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة"

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

[و] معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري":

- تم إلغاء استخدام خيار نموذج القيمة العادلة لجميع المنشآت عند القياس اللاحق لاستثماراتها العقارية والالتزام فقط بنموذج التكلفة، مع إلزام صناديق الاستثمار العقاري فقط باستخدام نموذج القيمة العادلة عند القياس اللاحق لجميع أصولها العقارية.

ثانيًا – معايير جديدة (يتم إصدارها لأول مرة) لتحل محل معايير حالية (تم إلغاؤها) أو جزء منها:

١ –معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية":

يحل هذا المعيار محل الموضوعات المقابلة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، وبالتالي تم تعديله وإعادة إصداره بعد سحب الفقرات الخاصة بالموضوعات التي تناولها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وتحديد نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) المعدل للتعامل فقط مع حالات محدودة من محاسبة التغطية.

٢ –معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء":

يحل هذا المعيار محل المعيارين التاليين ويلغيهما:

أ– معيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاء".

ب– معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

٣ –معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) " عقود التاجير":

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي" ويلغيه.

ثالثًا – معايير تم تعديلها:

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

٢– معيار المحاسبة المصري رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية".

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

٤– معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض ".

٥– معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

٦- معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري": وقد تطلب هذا التعديل إجراء ما يلي:

[أ] تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" بإضافة فقرة (و) إلى الفقرة رقم "٢"، وكذا تعديل الفقرة رقم "٥" من هذا المعيار.

[ب] تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" بإضافة فقرة (د) إلى الفقرة رقم "٥".

٧- معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين"

٨- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية: الإفصاحات".

٩- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة": وقد تطلب هذا التعديل إجراء مايلي:

[أ] تعديل الفقرتين رقمى (٤)، (٩) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة".

[ب] إضافة الفقرات أرقام (٨أ)، (١١أ)، (١١ب)، (١٦أ) إلى معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة".

[ج] تعديل الفقرة رقم (٣٦) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة"، وكذا إضافة الفقرة رقم (٣٦أ) إلى هذا المعيار.

[د] تعديل الفقرتين رقمى(٥٨ب)، (٦٨ ج(ب)) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

[ه] إضافة الفقرة رقم (٢أ) إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال".

[و] إضافة الفقرة رقم (١٦ أ(ك)) إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٣٠)" القوائم المالية الدورية".

[ز] إجراء التعديلات التالية على معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى":

- إضافة البند رقم (٢(أ)(٣)) إلى الفقرة رقم (٢).
- إضافة عنوان "التصنيف كمنشأة استثمارية" بعد الفقرة رقم (٩) على أن يدرج تحته الفقرتان رقمي (٩أ)، (٩ب).
- إضافة عنوان " الحصص في الشركات التابعة غير المجمعة "المنشآت الاستثمارية" بعد الفقرة رقم (١٩) على أن يدرج تحته الفقرات أرقام من (١٩أ) إلى (١٩ز).
- إضافة الفقرتين رقمي (٢١أ)، (٢٥ أ) إلى هذا المعيار.

رابعًا- إصدار التفسير المحاسبي المصري رقم (١)" ترتيبات امتيازات الخدمات العامة".

إطـار إعداد وعـرض القوائم الماليـة

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

المحتويات

مقدمة

الغرض من الإطار

نطاق الإطار

الأجزاء

الجزء ١ الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هـ د

الجزء ٢ المنشأة المصدرة للقوائم المالية م م

الجزء ٣ الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة خ ن

الجزء ٤ الإطار: النصوص المتبقية ١/٤ – ٦٥/٤

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

مقـــدمـــة

تعد القوائم المالية عادة فى ضوء نموذج محاسبى مبنى على التكلفة التاريخية القابلـــة للاســـترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملاءمـــة لتحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لصانع القرارات الاقتصادية، إلا أنه لا يوجد فـــى الوقـــت الحاضر أتفاق عام على التغيير. ولقد أعد هذا الإطار ليكون ملائمًـــا لمجموعـــة مـــن النمـــاذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

الغرض من الإطار

يضع هذا الإطار المفاهيم التى تبنى عليها عملية إعداد وعـــرض القـــوائم الماليـــة للمـــستخدمين الخارجيين. والغرض من هذا الإطار هو:

(أ) مساعدة لجنة وضع المعايير فى تطوير معايير محاسبية مصرية مـــستقبلية وفـــى إعـــادة النظر فى معايير المحاسبة المصرية الموجودة.

(ب) مساعدة لجنة وضع المعايير فى تحقيق التوافـــق بـــين الأنظمـــة والمعـــايير المحاســـبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أساس لتقليـــل عـــدد طـــرق المعالجة البديلة المسموح بها فى معايير المحاسبة المصرية.

(ج) ملغاة.

(د) مساعدة معدي القوائم المالية فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية وفـــى التعامـــل مـــع رؤوس موضوعات ستكون موضوعًا لإصدار معيار محاسبى مصرى.

(ه) مساعدة مراقبى الحسابات فى تكوين رأى حول ما إذا كانت القوائم الماليـــة تتفـــق مـــع معايير المحاسبة المصرية.

(و) مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات المدرجة فـــى القـــوائم الماليـــة المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

(ز) ملغاة.

لا يمثل هذا الإطار معيار محاسبى مصرى، وعليه فإنه لا يحدد معـــايير لكيفيـــة الاعتـــراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح عن أى أمر، وليس فى هذا الإطار ما يجعلـــه يـــرجح علـــى أى معيار محاسبى مصرى محدد.

تقر لجنة المعايير بأنه فى حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبـــين معيـــار محاسبى مصرى ما، وفى مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض فـــإن متطلبـــات المعيـــار المحاسبى المصرى ترجح على هذا الإطار، وعلى كل حال، طالمـــا أن لجنـــة المعـــايير ســـوف تستنير بهذا الإطار عند وضع معايير مستقبلية وعند مراجعتها للمعايير الموجـــودة، فـــإن عـــدد حالات التعارض بين الإطار ومعايير المحاسبة المصرية ستقل مع مرور الزمن.

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

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

نطاق الإطار

يتناول هذا الإطار ما يلي:

(أ) أهداف القوائم المالية.

(ب) الخصائص النوعية التي تحدد مدى الفائدة من المعلومات في القوائم المالية.

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

(د) مفاهيم رأس المال وكيفية الحفاظ عليه.

الجـــزء (١)
الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

المحتويات	فقـــــرات
مقدمة	هـــ د ١
الهدف والفائدة ومحددات القوائم المالية ذات الأغراض العامة	هـــ د ٢-١١
المعلومـــات حـــول المـــوارد الاقتـــصادية للمنـــشأة المـــصدرة للتقـــارير والمطالبات على المنشأة والتغيرات فى الموارد والمطالبات	هـــ د ١٢
الموارد الاقتصادية والمطالبات	هـــ د ١٣-١٤
التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات	هـــ د ١٥-١٦
الأداء المالى الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق	هـــ د ١٧-١٩
الأداء المالى الذي تعكسه التدفقات النقدية التاريخية	هـــ د ٢٠-٢١
التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات التى لا تنتج عن أداء مالى	هـــ د ٢٢

الجـــزء (١)

الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

مقدمة

هـــ د ١- إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة يشكل أساس هذا الإطار. وتتـــدفق منطقيًا من الهدف الجوانب الأخرى من هذا الإطار – مثل مفهوم المنشأة المـــصدرة للقوائم المالية، والخصائص النوعية والقيود على المعلومات المالية المفيدة، وعناصر القوائم المالية والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح.

الهدف والفائدة ومحددات القوائم المالية ذات الأغراض العامة

هـــ د ٢- إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو توفير معلومات ماليـــة عـــن المنشأة المصدرة للتقارير يمكن أن تكون مفيدة للمـــستخدمين الحـــاليين والمحتملـــين والمقرضين والدائنين الآخرين فى إتخاذ قرارات بـــشأن تـــوفير المـــوارد للمنـــشأة. وتشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات الـــدين، ومنح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان.

هـــ د ٣- تعتمد قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين حـــول شـــراء أو بيـــع أو الاحتفـــاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات دين، على العوائد التى يتوقعونها من الاســـتثمار فـــى تلك الأدوات، على سبيل المثال الأرباح، ومدفوعات أصل الدين والفائـــدة أو ارتفـــاع سعر السوق. وبالمثل، قرارات المقرضين الحاليين والمحتملين والدائنين الآخرين عن منح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان تعتمد على مدفوعات أصل الـــدين والفائدة أو العوائد الأخرى التى يتوقعونها. وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضـــين والدائنين الآخرين عن العائد على تقييمهم لقيمة وتوقيت وعدم التأكد (التقدير) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة. وبالتالي، فإن المـــستثمرين الحـــاليين والمحتملـــين والمقرضين والدائنين الآخرين بحاجة إلى معلومات لمساعدتهم على تقييم تقـــديراتهم لصافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

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

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

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

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

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

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

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

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

المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، والمطالبات على المنشأة والتغيرات فى الموارد والمطالبات

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

الموارد الاقتصادية والمطالبات

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

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

التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات

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

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

الأداء المالى الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق

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

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

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

الأداء المالى الذي تعكسه التدفقات النقدية التاريخية

هـ د ٢٠- إن المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما أيضًا تساعد المستخدمين لتقييم مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية في المستقبل.

وتشير إلى كيفية حصول المنشأة على النقدية والتصرف فيها، بما في ذلك معلومات عن اقتراضها وسدادها للديون وتوزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات النقدية الأخرى للمستثمرين، والعوامل الأخرى التي قد تؤثر على السيولة أو الملاءة المالية للمنشأة. وتساعد المعلومات عن التدفقات النقدية المستخدمين على فهم عمليات المنشأة، وتقييم أنشطتها التمويلية والاستثمارية، وتقييم السيولة والملاءة المالية وتفسير المعلومات الأخرى حول الأداء المالي للمنشأة.

التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات التى لا تنتج عن أداء مالى

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

الجـــزء (٢)
المنشأة المصدرة للقوائم المالية

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

الجـــزء (٢)
المنشأة المصدرة للقوائم المالية

مقدمة

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

التوصيف

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

م م ٣- للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ثلاثة خصائص:

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

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

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

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

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

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

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

القوائم المالية المجمعة

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

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

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

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

أنواع أخرى من القوائم المالية

القوائم المالية للشركة الأم فقط

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

القوائم المالية المجمعة

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

الجـــزء (٣)

الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة

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

الجـــزء (٣)
الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة

مقدمة

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

خ ن ٢- توفر القوائم المالية معلومات عن الموارد الاقتـــصادية للمنـــشأة المـــصدرة لهـــا أو المطالبات عليها وأثر المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي من شـــأنها تغييـــر تلك الموارد والمطالبات. (وتشير المعلومات في هذا الإطار إلـــى المعلومـــات حـــول الظواهر الاقتصادية). وتتضمن بعض القوائم المالية أيضا فقـــرات إيـــضاحية حـــول توقعات الإدارة واستراتيجياتها للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، وأنـــواع أخـــرى مـــن المعلومات المتوقعة.

خ ن ٣- تطبق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة على المعلومات الماليـــة الـــواردة بالقوائم المالية للمنشأة، بالإضافة إلى المعلومات المالية المقدمة بطرق أخرى، ويعتبـــر عنصر التكلفة، هو القيد السائد على مقدرة المنشأة المصدرة للقـــوائم الماليـــة لتـــوفير معلومات مالية مفيدة، ومع ذلك، فإن الاعتبارات في تطبيق الخصائص النوعيـــة وقيـــد التكلفة قد تكون مختلفة لأنواع مختلفة من المعلومات. على سبيل المثال، فإن تطبيقهـــا على المعلومات المتوقعة قد يكون مختلفاً عن تطبيقها على المعلومات حـــول المـــوارد الاقتصادية والمطالبات الحالية والتغيرات في هذه الموارد والمطالبات.

الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

خ ن ٤- لكي يمكن أن تصبح المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وتعرض بـــصدق ما يجب عرضه. وتتحسن فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلـــة للمقارنـــة ويمكـــن التحقق منها وتصدر في الوقت المناسب وقابلة للفهم.

الخصائص النوعية الأساسية

خ ن ٥- الخصائص النوعية الأساسية هي الملاءمة والأهمية النسبية والمصداقية.

الملاءمة

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

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

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

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

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

الأهمية النسبية

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

المصداقية

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

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

خ ن ١٤- يكون التصوير محايدًا إذا تم بدون تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية. والتصوير المحايد لا يكون متحيزًا أو مرجحًا أو مؤكدًا أو غير مؤكدًا، أو متلاعبًا ليزيد احتمال تلقي المعلومات المالية ايجابيا أو سلبيا من قبل المستخدمين. والمعلومات المحايدة لا تعني معلومات بدون غرض أو بدون تأثير على السلوك. على العكس من ذلك، فإن المعلومات المالية الملائمة بحكم تعريفها هي تلك المعلومات القادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين.

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

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

تطبيق الخصائص النوعية الأساسية

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

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

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

ثانيًا: تحديد نوع المعلومة لهذه الظاهرة والتي ستكون أكثر ملاءمة إذا كانت متوفرة ويمكن عرضها بمصداقية.

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

تحسين الخصائص النوعية

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

القابلية للمقارنة

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

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

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

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

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

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

التحقـــق

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

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

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

التوقيت

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

القابلية للفهم

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

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

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

تطبيق الخصائص النوعية المحسنة

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

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

قيد التكلفة على التقارير المالية المفيدة

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

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

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

خ ن ٣٨- **ملغاة.**

خ ن ٣٩- **ملغاة.**

الجـــزء (٤)
النصوص المتبقية

المحتويات	فقرات
الافتراضات	١/٤
الاستمرارية	١/٤
عناصر القوائم المالية	٢/٤-٣/٤
المركز المالى	٤/٤-٧/٤
الاصول	٨/٤-١٤/٤
الالتزامات	١٥/٤-١٩/٤
حقوق الملكية	٢٠/٤-٢٣/٤
الأداء	٢٤/٤-٢٨/٤
الدخل	٢٩/٤-٣٢/٤
المصروفات	٣٣/٤-٣٥/٤
تسويات الحفاظ على رأس المال	٣٦/٤
الاعتراف بعناصر القوائم المالية	٣٧/٤-٣٩/٤
توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية	٤٠/٤
مصداقية القياس	٤١/٤-٤٣/٤
الاعتراف بالأصول	٤٤/٤-٤٥/٤
الاعتراف بالالتزامات	٤٦/٤
الاعتراف بالدخل	٤٧/٤-٤٨/٤
الاعتراف بالمصروفات	٤٩/٤-٥٣/٤
قياس عناصر القوائم المالية	٥٤/٤-٥٦/٤
مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال	
مفهوم رأس المال	٥٧/٤-٥٨/٤
مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح	٥٩/٤-٦٥/٤

الجـــزء (٤)
النصوص المتبقية

فرض الاستمرارية

٤ – ١– يتم إعداد القوائم المالية عادة على افتراض استمرارية المنشأة وأنهـا مـستمرة فـي التشغيل خلال المستقبل المنظور. وبالتالي، فمن المفترض أن المنشأة ليس لـديها النيـة ولا الحاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها. فإذا كانت هذه النية أو الحاجـة موجـودة لدى المنشأة، فقد يكون من المناسب عرض البيانات والمعلومات المالية علـى أسـاس مختلف، وإذا كان الأمر كذلك، فيتم الإفصاح عن الأساس المستخدم.

عناصر القوائم المالية

٤ – ٢– تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعهـا وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعًا لخصائصها الاقتصادية وتعرف هـذه التـصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية. العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هـي: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي: عناصر الدخل، والمصروفات. وتعكس قائمة التغيرات في حقوق الملكيـة عادة عناصر قائمة الدخل وصافي التغيرات في عناصر المركز المالى، وتبعًـا لـذلك، فان هذا الإطار لا يحدد عناصر خاصة بهذه القائمة.

٤ – ٣– تنطوي عملية تقديم هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل على تـصنيفات فرعيـة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتهـا أو وظيفتهـا في المنشأة من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمـستخدمين لأغـراض صنع القرارات الاقتصادية.

المركز المالى

٤ – ٤– العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول والالتزامـات وحقـوق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي :

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

(ب) الالتزام: هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومـن المتوقـع أن يتطلب تسويته تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنـشأة والتـي تنطـوي على منافع اقتصادية.

(ج) حق الملكية: هو حق أصحاب المنـشأة المتبقـي فـي الأصـول بعـد طـرح كافة الالتزامات.

٤ – ٥– تحدد تعريفات الأصول والالتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحدد معايير الاعتراف بها والواجبة التحقق قبل إظهارها في الميزانية. وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية لأنها لا تتفق مع معايير الاعتراف التي سيتم مناقشتها في الفقرات من "" ٤– ٣٧ "" إلى "٤–٥٣". وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية الداخل والخارج من المنشأة مؤكد بشكل كاف لتحقيق أساس التوقع المشار إليه في الفقرة "٤–٣٨ " قبل الاعتراف بأصل أو التزام.

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

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

الأصول

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

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

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

(أ) يستخدم بمفرده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة.

(ب) يستبدل مع أصول أخرى.

(ج) يستخدم لسداد التزام.

(د) يوزع على أصحاب المنشأة.

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

٤ – ١٢– كثير من الأصول مثل المدينون والأصول الثابتة مرتبطة بحقوق قانونية بما في ذلك الحق الناشئ عن الملكية، إلا انه عند التحقق من وجود الأصل فان الحق الناشئ عن الملكية لا يعد ضروريًا. ومع أن سيطرة المنشأة على المنافع تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية، إلا أن من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه. على سبيل المثال، فإن حق المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن يتفق مع تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة من الحفاظ على سرية حق المعرفة هذا أو السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنه.

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

٤ – ١٤– هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتكوين الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين. وعليه فعندما تتكبد المنشأة بعض النفقات فان هذا يمكن أن يشكل إثباتا أن هناك سعي للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهانًا حاسمًا على انه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل. بالمثل فان غياب النفقة لا يمنع بندًا من أن يحقق تعريف الأصل وأن يصبح البند بالتالي مرشحًا للاعتراف به في الميزانية، مثال ذلك، البنود التي يتم التبرع بها للمنشأة وينطبق عليها تعريفا لأصل.

الالتزامات

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

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

٤ – ١٧– أن تسوية الالتزام الحالي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلي عن موارد تحتوي على منافع اقتصادية من اجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى، ويمكن إن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق منها على سبيل المثال:

(أ) الدفع نقدًا.

(ب) تحويل أصول أخرى.

(ج) تقديم خدمات.

(د) استبدال الالتزام بالتزام أخر.

(هـ) تحويل الالتزام إلى حق ملكية.

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

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

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

حقوق الملكية

٤ – ٢٠– بالرغم من أن حق الملكية عُرف في الفقرة "٤–٤"على انه الرصيد المتبقي من الأصول بعد خصم الالتزامات إلا انه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في قائمة المركز المالى. ففي الشركات المساهمة مثلاً قد تظهر في بنود منفصلة كل من الأموال التي يقدمها المساهمون والأرباح المحتجزة والاحتياطيات التي تمثل توزيعات للأرباح المحتجزة، والاحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار من مستخدمي القوائم المالية عندما توضح القيود القانونية أو أي قيود أخرى على مقدرة المنشأة على توزيع أو استعمال ملكيتها. كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف من أصحاب الحصص لهم حقوق مختلفة تتعلق بالحصول على أرباح الأسهم الموزعة أو سداد حصص الملكية المشارك بها.

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

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

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

الأداء

٤ – ٢٤– يستخدم الربح غالبًا كمقياس للأداء أو كأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار. أو نصيب السهم من الأرباح. إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وان الاعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئيًا على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لأعداد قوائمها المالية. وسيتم مناقشة هذه المفاهيم في الفقرات من ""٤–٥٧" إلى "٤–٦٥".

٤ – ٢٥– تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

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

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

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

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

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

الدخل

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

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

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

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

المصروفات

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

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

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

تسويات الحفاظ على رأس المال

٤ – ٣٦– أن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدى إلى زيادات أو نقصان في حقوق الملكية.

وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، فإنها لا تدخل في قائمة الدخل استنادًا إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال، وبدلاً من ذلك فان هذه البنود تدخل ضمن حقوق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطيات إعادة تقييم. وسيتم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات من "٤–٥٧" إلى " ٤–٦٥" من هذا الإطار.

الاعتراف بعناصر القوائم المالي

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

٤ – ٣٨– إن البند الذي يفى بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

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

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

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

توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

٤ – ٤٠– يستخدم مفهوم التوقع فى معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة. إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التى تميز البيئة التى تعمل فيها المنشأة. ويتم تقدير درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إستنادًا على الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية. فعندما يكون من المتوقع مثلاً تحصيل مديونية مستحقة لنا يعتبر هذا مبررًا للاعتراف بها كأصل وذلك فى غياب أى دليل على عكس ذلك. إلا أنه عند تعدد المديونيات المستحقة لنا يكون هناك عادة توقع بعدم تحصيل البعض منها. وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع فى المنافع الاقتصادية.

مصداقية القياس

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

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

٤ – ٤٣– إن البند الذي يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق فى تحقيق معـــايير الاعتراف قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه فى الإيـــضاحات أو البيانـــات المكملـــة ويعتبر ذلك مناسبًا عندما تكون المعرفة ببند ملائمة لتقيـــيم المركـــز المـــالى والأداء والتغيرات فى المركز المالى للمنشأة من قبل مستخدمى القوائم المالية.

الاعتراف بالأصول

٤ – ٤٤– يتم الاعتراف بالأصل فى الميزانية عندما يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتـــصادية المستقبلية إلى المنشأة لأكثر من فترة محاسبية وأن للأصـــل تكلفـــة أو قيمـــة يمكـــن قياسها بدرجة من الثقة.

٤ – ٤٥– لا يعترف بالأصل فى الميزانية عند تكبد نفقة ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منـــافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية. وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عـــن مثـــل هذه العملية اعتراف بمصروف فى قائمة الدخل. إن المعالجة لا تدل علـــى أن قـــصد الإدارة من وراء تكبد النفقة شيء غير توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنـــشأة أو أن الإدارة قد ضللت على غير هدى. وأن كل ما يمكن أن يستدل عليه من ذلـــك هـــو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة بعد الفترة المحاسبية الجاريـــة غيـــر كافية للاعتراف به كأصل.

الاعتراف بالالتزام

٤ – ٤٦– يتم الاعتراف بالالتزامات فى الميزانية عندما يكون من المتوقع حدوث تدفقًا خارجًـــا من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية ناتج عن تسوية تعهد حالى وأن قيمـــة التـــسوية يمكن قياسها بدرجة من الدقة. وفى الواقع العملي لا يعترف بالتعهدات الناجمة عـــن عقود غير منفذة (على سبيل المثال الالتزام مقابل مخزون تم طلبه ولم يـــتم اســـتلامه بعد) كالتزامات فى القوائم المالية. ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الالتـــزام ويمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط تحقق معايير الاعتراف فى الظروف المحـــددة. وفى مثل هذه الظروف فإن الاعتراف بالالتزامات يستلزم الاعتـــراف بالأصـــول أو المصروفات المتعلقة بها.

الاعتراف بالدخل

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

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

الاعتراف بالمصروفات

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

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

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

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

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

قياس عناصر القوائم المالية

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

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

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

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

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

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

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

مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

مفهوم رأس المال

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

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

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

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

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

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

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

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

٤ – ٦٢– أن الاختلاف الأساسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال هو في معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المنشأة. وبشكل عام تعتبر المنشأة قد حافظت على رأس مالها إذا كان لديها نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديها في بداية الفترة. ويعتبر ربحًا اى مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة.

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

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

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

معيار المحاسبة المصرى رقم (١)

عرض القوائم المالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (١)
عرض القوائم المالية

المحتويات	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٦
تعريفات	٧-٨
القوائم المالية	٩-٤٦
الغرض من القوائم المالية	٩
المجموعة الكاملة من القوائم المالية	١٠-١٤
خصائص عامة	١٥-٤٦
هيكل ومحتويات القوائم المالية	٤٧-١٣٨
مقدمة	٤٧-٤٨
تحديد القوائم المالية	٤٩-٥٣
قائمة المركز المالى	٥٤-٨٠
قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل	٨١-١٠٥
قائمة التغيرات فى حقوق الملكية	١٠٦-١١٠
قائمة التدفقات النقدية	١١١
الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	١١٢-١٣٨
دليل توضيحى	

معيار المحاسبة المصرى رقم (١)
عرض القوائم المالية

هدف المعيار

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

نطاق المعيار

٢- ***على المنشأة تطبيق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية.***

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

٤- لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتويات القوائم المالية الدورية المختصرة والمعدة طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) "التقارير المالية الدورية"، ومع هذا فإن الفقرات من "١٥" إلى "٣٥" تطبق على مثل هذه القوائم. ويطبق هذا المعيار أيضًا وبنفس القدر على كل المنشآت التي تعرض قوائم مالية مجمعة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) *"القوائم المالية المجمعة"* وكذا تلك التي تعرض قوائم مالية مستقلة كما هي معرفة في *معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة".*

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

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

تعريفات

٧- **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعني المذكور قرين كل منها:**

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

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

معايير المحاسبة المصرية: هي تلك المعايير والتفسيرات التي تستخدم في إعداد القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وفي المعالجات المحاسبية لبنود تلك القوائم.

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

يتطلب تقدير مدي إمكانية تأثر القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية بالتحريف أو الإسقاط وبالتالي تحديد مدي أهميته النسبية دراسة خصائص مستخدمي تلك القوائم المالية. وينص الجزء (٣) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه "من المفترض أن يكون لدي مستخدمي القوائم المالية مستوي معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة بالإضافة إلى الرغبة في دراسة تلك المعلومات بقدر معقول من العناية".

الإيضاحات: تحتوي على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي – قائمة الدخل – قائمة الدخل الشامل – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغير في حقوق الملكية) وتقدم الإيضاحات شرحًا وصفيًا أو تفصيلاً للبنود المعروضة في القوائم المالية وكذا معلومات عن البنود غير المؤهلة للاعتراف بها في تلك القوائم.

<u>الدخل الشامل الآخر</u>: يشمل بنود الدخل والمصروف (بما في ذلك تسويات إعادة التبويب والتي لا يعترف بها في الأرباح أو الخسائر "قائمة الدخل" طبقا لما تتطلبه أو تسمح به معايير المحاسبة المصرية الأخرى).

وتتضمن بنود الدخل الشامل الآخر ما يلي:

(أ) ملغاة.

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

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

(د) المكاسب والخسائر الناتجة عن الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية تم تخصيصها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية").

(دأ) المكاسب والخسائر من الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

(ه) الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التغطية المستخدمة في تغطية التدفق النقدي، والمكاسب والخسائر من أدوات التغطية المستخدمة في تغطية استثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (راجع القسم ٦ في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

(و) مبلغ التغير في القيمة العادلة لبعض الالتزامات المالية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فيما يرتبط بالتغيرات في خطر الائتمان للالتزام (راجع الفقرة "٧,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

(ز) التغيرات في القيمة العادلة المتعلقة بالقيمة الزمنية لعقود الخيارات عند فصل القيمة الداخلية (intrinsic value) والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصيص فقط التغير في القيمة الداخلية كأداة تغطية (راجع القسم ٦ في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

(ح) التغيرات في قيمة العناصر الآجلة في العقود الآجلة عند فصل المكون الآجل عن المكون الفوري لعقد آجل وتخصيص فقط التغير في المكون الفوري كأداة تغطية، والتغير في مبلغ هامش أساس العملة الأجنبية (foreign currency basis spread) لأداة مالية عندما يتم استبعاده من تخصيص هذه الأداة المالية كأداة تغطية (راجع القسم ٦ في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

(ط) ملغاة.

(ي) ملغاة.

الملاك: هم أصحاب الأدوات المبوبة كحقوق ملكية.

الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل): هي إجمالي الدخل مطروحًا منه المصروفات ولا تدخل فيه بنود الدخل الشامل الآخر.

تسويات إعادة التبويب: هي المبالغ التي يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترة الحالية والتي سبق الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر في الفترة الحالية أو الفترات السابقة.

إجمالي الدخل الشامل: هو التغير في حقوق الملكية خلال الفترة والناتج عن معاملات وأحداث أخري فيما عدا التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم هذه.

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

٨- ملغاة.

٨-أورد وصف للمصطلحات التالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض"، وهي تستخدم في هذا المعيار بنفس المعني المحدد في معيار رقم (٢٥):

(أ) الأداة المالية والمبوبة كحقوق ملكية والتي لحاملها الحق في إعادة بيعها (Puttable financial instruments) (راجع الوصف الوارد بالفقرات "١٦أ "، "١٦ب " من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)).

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

القوائم المالية

الغرض من القوائم المالية

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

(أ) الأصول.

و (ب) الالتزامات.

و (ج) حقوق الملكية.

و (د) الدخل والمصروفات بما في ذلك المكاسب والخسائر.

و (هـ) مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم بصفتهم هذه.

و (و) التدفقات النقدية.

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

المجموعة الكاملة من القوائم المالية

١٠- تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية المكونات التالية:

(أ) قائمة المركز المالي في نهاية الفترة.

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

و (ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة.

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

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية عن الفترة.

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

و (وأ) المعلومات المقارنة للفترة السابقة كما هو معرف في الفقرتين "٣٨" و"٣٨أ".

و (ز) قائمة المركز المالي في بداية أول فترة مقارنة معروضة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بتعديل بنود في قوائمها المالية بأثر رجعي أو عندما تقوم بإعادة تبويب بنود في قوائمها المالية وفقًا للفقرات "٤٠أ" إلى "٤٠د".

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

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

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

وقد يتضمن ذلك التقرير ما يلي: -

(أ) العوامل والمؤثرات الأساسية التي تحدد الأداء المالي بما في ذلك التغيرات في البيئة المحيطة بالمنشأة ومدي استجابة المنشأة لتلك التغيرات وتأثيرها عليها وكذلك سياسة الاستثمار التي تتبعها المنشأة بغرض الحفاظ على أدائها المالي وتطويره بما في ذلك سياسة توزيع الأرباح.

(ب) مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الالتزامات إلى حقوق الملكية التي تسعي المنشأة لتحقيقها.

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

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

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

خصائص عامة

عدالة العرض والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

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

١٦- ينبغي على المنشأة التي تعد قوائمها المالية طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية أن تقوم بالإفصاح الصريح وغير المشروط عن التزامها بهذه المعايير وذلك ضمن الإيضاحات المتممة. ولا ينبغي على المنشأة أن تصف قوائمها المالية بأنها معدة طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية ما لم تفي تلك القوائم بكافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية.

١٧- في كل الأحوال تقريبا تحقق المنشأة العرض العادل لقوائمها المالية بالالتزام بمعايير المحاسبة المصرية التي تنطبق عليها، ويتطلب العرض العادل أيضًا من المنشأة أن تقوم بما يلي:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٢٣- في بعض الظروف النادرة جدا والتي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الالتزام بأحد متطلبات معايير المحاسبة المصرية قد يكون مضللا بدرجة كبيرة إلى الحد الذي يمكن أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما ورد ذكره بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية، وكانت القواعد المرتبطة بالإطار الرقابي تمنع الخروج عن هذا المتطلب فيجب على المنشأة في هذه الحالة أن تقلل إلى أقصي مدي ذلك التضليل الناتج عن تطبيق ذلك المتطلب عن طريق الإفصاح عما يلي:

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

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

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

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

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

الاستمرارية

٢٥- يراعي عند إعداد القوائم المالية، أن تقوم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار. وعلى المنشأة أن تعد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية ما لم تكن لدي الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن مزاولة النشاط أو لم يعد لديها بديل واقعي سوي أن تقوم بذلك.

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

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

أساس الاستحقاق المحاسبي

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

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

الأهمية النسبية والتجميع

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

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

٣٠أ. عند تطبيق هذا المعيار والمعايير الأخرى، يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة لتتخذ قرار حول كيفية تجميع المعلومات في القوائم المالية، والتي تشمل الإيضاحات. ويجب ألا تقلل المنشأة من قابلية القوائم المالية للفهم من خلال حجب معلومات هامة نسبيًا بمعلومات غير هامة نسبيًا أو بتجميع بنود هامة نسبيًا لها طبيعة أو وظائف مختلفة.

٣١- تحدد بعض المعايير المعلومات المطلوب الإفصاح عنها في القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات. ولا تحتاج المنشأة إلى تقديم إفصاحات معينة طبقًا لأحد متطلبات معايير المحاسبة المصرية إذا لم تكن للمعلومات المطلوب الإفصاح عنها أهمية نسبية. وتطبق هذه القاعدة حتى لو كانت المعايير تتضمن قائمة بمتطلبات محددة أو تصف تلك المتطلبات بأنها الحد الأدنى لمتطلبات لإفصاح. كما تقوم المنشأة أيضًا بتقدير مدى الحاجة إلى تقديم إيضاحات إضافية عند الالتزام بالمتطلبات المحددة بالمعايير بحيث تسمح لمستخدمي القوائم المالية من فهم أثر معاملات محددة أو أحداث وأحوال أخرى على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

المقاصة

٣٢- على المنشأة ألا تقوم بإجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصروفات ما لم يكن ذلك مطلوبًا أو مسموحًا به بمقتضي معيار محاسبة مصري.

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

٣٤- يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" قياس المنشأة للإيراد من العقود مع العملاء على أساس مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون من حقها استلامه بالتبادل مع تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها. على سبيل المثال، يعكس مبلغ الإيراد الذي يتم الاعتراف به أي خصم تجاري وخصم كميات تسمح بها المنشأة. وتقوم أي منشأة في سياق نشاطها المعتاد بمعاملات أخري لا ينشأ عنها إيراد ولكنها تتولد بشكل عرضي عن الأنشطة الرئيسية المولدة للإيراد، وفي هذه الحالة يتم عرض ناتج هذه المعاملات بإجراء مقاصة بين الدخل الذي ينشأ عن المعاملة والمصروفات المتعلقة به والناشئة عن ذات المعاملة وذلك إذا ما كان هذا العرض يعكس جوهر المعاملة، فعلى سبيل المثال:

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

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

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

فترة القوائم المالية

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

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

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

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

معلومات المقارنة

الحد الأدنى لمعلومات المقارنة

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

٣٨أ. يجب على المنشأة الإفصاح، كحد أدنى، عن قائمتين للمركز المالي، وقائمتين للأرباح أو الخسائر (قائمتي دخل)، قائمتين للدخل الشامل، وقائمتين للتدفقات النقدية، وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات المرتبطة بهم.

٣٨ب. تستمر في بعض الأحيان المعلومات السردية التي تم تقديمها في القوائم المالية للفترة أو الفترات السابقة ذات علاقة بالفترة الحالية. على سبيل المثال، تقوم المنشأة بالإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قضائي كانت نتيجته غير مؤكدة في نهاية الفترة السابقة ولم يتم حسمه بعد. فقد يستفيد مستخدمي القوائم المالية من الإفصاح عن أن حالة عدم التأكد لا تزال موجودة في نهاية الفترة السابقة ومن الإفصاح عن الإجراءات التي تم اتخاذها خلال الفترة لحل هذه الحالة.

معلومات مقارنة إضافية

٣٨ج. يمكن للمنشأة تقديم معلومات مقارنة بالإضافة إلى الحد الأدنى للقوائم المالية المقارنة التي تتطلبها معايير المحاسبة المصرية، طالما أن هذه المعلومات يتم إعدادها وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية. وقد تتضمن هذه المعلومات المقارنة واحدة أو أكثر من القوائم المشار إليها في الفقرة "١٠"، ولكن لا يتطلب الأمر أن تتضمن قوائم مالية كاملة. في هذه الحالة، يجب على المنشأة تقديم معلومات الإيضاحات ذات العلاقة بهذه القوائم الإضافية.

٣٨د. على سبيل المثال، قد تقدم المنشأة قائمة ثالثة للأرباح أو الخسائر (وبالتالي تقدم الفترة الحالية، والفترة السابقة، وفترة مقارنة واحدة إضافية). ومع ذلك، لا يكون مطلوبًا من المنشأة أن تقدم قائمة ثالثة للمركز المالي أو الدخل الشامل أو التدفقات النقدية أو التغيرات في حقوق الملكية. ويجب على المنشأة في هذه الحالة أن تقدم في إيضاحات القوائم المالية المعلومات المقارنة المتعلقة بالقائمة الإضافية للأرباح أو الخسائر.

٣٩- ملغاة.

٤٠- ملغاة.

تغيير سياسة محاسبية، أو التعديل بأثر رجعي، أو إعادة التبويب

٤٠أ. يجب على المنشأة أن تقدم قائمة مركز مالي ثالثة في بداية أول فترة سابقة، بالإضافة إلى الحد الأدنى للقوائم المالية المقارنة المطلوبة في الفقرة "٣٨أ" عندما:

(أ) تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو تقوم بتعديل بنود في القوائم المالية بأثر رجعي، أو تقوم بإعادة تبويب بنود في قوائمها المالية.

و (ب) يكون للتطبيق بأثر رجعي أو التعديل بأثر رجعي أو إعادة التبويب أثر هام نسبيًا على المعلومات في قائمة المركز المالي في بداية الفترة السابقة.

٤٠ب. في الحالات التي ينطبق عليها الفقرة "٤٠أ"، تعرض المنشأة ثلاث قوائم للمركز المالي كما في:

(أ) نهاية الفترة الحالية.

و (ب) نهاية الفترة السابقة.

و (ج) بداية الفترة السابقة.

٤٠ج. عندما يكون مطلوبًا من المنشأة عرض قائمة إضافية للمركز المالي وفقًا للفقرة "٤٠أ"، يجب الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بالفقرات "٤١" إلى "٤٤" وبمعيار المحاسبة المصري رقم (٥). ومع ذلك، لا يكون مطلوبًا تقديم الإيضاحات المتعلقة بقائمة المركز المالي الافتتاحي في بداية الفترة السابقة.

٤٠د. يجب أن يكون تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحي كما في بداية الفترة السابقة بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة تعرض معلومات مقارنة لفترات سابقة (كما هو مسموح به في الفقرة "٣٨ج".

٤١- عندما تغير المنشأة من أسلوب العرض أو التبويب لبنود في قوائمها المالية فيتعين عليها إعادة تبويب القيم المقارنة ما لم تكن إعادة التبويب تلك غير عملية. وعندما تقوم المنشأة بإعادة تبويب قيم المقارنة فعليها أن تفصح عن (بما في ذلك بداية أول الفترة السابقة):

(أ) طبيعة إعادة التبويب.

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

و (ج) سبب إعادة التبويب.

٤٢- عندما يكون من المتعذر عمليًا إعادة تبويب قيم المقارنة فيتعين على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) سبب تعذر إعادة التبويب.

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

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

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

الثبات في العرض

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

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

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

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

هيكل ومحتويات القوائم المالية

مقدمة

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

٤٨- يستخدم هذا المعيار أحياناً مصطلح "الإفصاح" بالمعني الواسع ليشمل بنود معروضة في القوائم المالية. ويوجد إفصاحات أخري تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى. ومن الممكن عرض هذه الإفصاحات في صلب القوائم المالية إلا إذا كان هذا المعيار أو معيار مصري آخر ينص في أي قسم منه على خلاف ذلك.

تحديد القوائم المالية

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

٥٠- يقتصر تطبيق متطلبات معايير المحاسبة المصرية على القوائم المالية فقط وليس بالضرورة على المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو في أي مستند آخر للمنشأة. وعلى ذلك فمن المهم أن يتمكن مستخدمي القوائم والتقارير المالية من تمييز المعلومات التي تم إعدادها باستخدام معايير المحاسبة المصرية عن المعلومات الأخرى التي قد يكون لها فائدة لمستخدمي القوائم المالية ولكنها لا تخضع لتلك المتطلبات.

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

(أ) اسم المنشأة أو أي وسيلة أخري لتعريفها.

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

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

و (د) عملة العرض كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

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

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

٥٣- عادة ما تقوم المنشأة بعرض المعلومات المالية بآلاف أو ملايين الوحدات من عملة العرض لكي تجعل القوائم المالية أكثر قابلية للفهم. ويعتبر هذا أمرًا مقبولاً طالما تقوم المنشأة بالإفصاح عن مستوي التقريب المستخدم في العرض ولا تقوم بحذف معلومات هامة.

قائمة المركز المالي

المعلومات الواجب عرضها في قائمة المركز المالي

٥٤- تعرض مبالغ البنود التالية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي:

(أ) الأصول الثابتة.

و (ب) الاستثمارات العقارية.

و (ج) الأصول غير الملموسة.

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

و (دأ) ملغاة.

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

و (و) الأصول البيولوجية في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥).

و (ز) المخزون.

و (ح) العملاء والمديونيات الأخرى المستحقة على الغير.

و (ط) النقدية وما في حكمها.

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

و (ك) الموردين والمديونيات الأخرى المستحقة للغير.

و (ل) المخصصات.

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

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

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

و (ع) الالتزامات ضمن المجموعات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢).

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

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

٥٥- تقوم المنشأة بعرض بنود (بما في ذلك تفصيل البنود المبينة في الفقرة "٥٤") وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في قائمة المركز المالي، إذا كان العرض على هذا النحو يؤدي إلى فهم المركز المالي للمنشأة.

٥٥أ. عندما تقوم المنشأة بعرض مجاميع فرعية وفقًا للفقرة "٥٥"، يجب أن تكون هذه المجاميع الفرعية:

(أ) مكونة من مبالغ لبنود يتم قياسها وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

و (ب) يتم عرضها وعنونتها على نحو يجعل البنود المكونة للمجموع الفرعي واضحة ومفهومة.

و(ج) ثابتة من فترة لأخرى، وفقًا للفقرة "٤٥".

و(د) لا يتم إبرازها أكثر من المجاميع الفرعية والمجاميع المطلوبة في قائمة المركز المالي وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية

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

٥٧- لا يصف هذا المعيار ترتيبًا أو شكلاً معينًا تقوم المنشأة بعرض البنود على أساسه. وتقدم الفقرة "٥٤" ببساطة قائمة من بنود تختلف في طبيعتها أو وظيفتها إلى الدرجة التي تؤهلها للعرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

وبالإضافة إلى ذلك:

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

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

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

٥٨- وتستخدم المنشأة تقديرها في الحكم على مدي الحاجة لعرض بنود إضافية بشكل منفصل من عدمه بناء على تقييم العوامل التالية:

(أ) طبيعة وسيولة الأصول.

و (ب) وظيفة الأصول في المنشأة.

و (ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات.

٥٩- يعطي استخدام أسس مختلفة لقياس بنود من الأصول والالتزامات انطباعًا بأنها تختلف في طبيعتها ووظيفتها ومن ثم تعرض كبنود منفصلة.

الفصل بين المتداول وغير المتداول

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

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

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

و(ب) بعد أكثر من اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية.

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

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

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

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

وتعد المعلومات عن التاريخ المتوقع لاسترداد أصول غير نقدية مثل المخزون ولتسوية التزامات مثل المخصصات ذات فائدة أيضًا لمستخدمي القوائم المالية سواء كانت الأصول والالتزامات مبوبة كأصول والتزماتات متداولة أو غير متداولة. وتفصح المنشأة – على سبيل المثال – عن القيمة المتوقع تحققها من المخزون بعد أكثر من اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية.

الأصول المتداولة

٦٦- تبوب المنشأة الأصل على أنه أصل متداول إذا توافر فيه أي من الشروط التالية:

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

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

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

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

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

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

٦٨- تمثل دورة التشغيل المعتادة لمنشأة الفترة التي تنقضي بين اقتناء الأصول لأغراض التشغيل وتحولها إلى نقدية أو ما في حكمها. وعندما تكون دورة التشغيل المعتادة لمنشأة غير محددة بوضوح فيفترض أن مدتها أثني عشر شهرًا. تتضمن الأصول المتداولة أصولاً ومنتجات (مثل المخزون والعملاء) يتم بيعها أو استخدامها أو تحقق قيمتها خلال دورة التشغيل المعتادة حتى وإن لم يكن متوقعًا أن تتحقق قيم تلك الأصول خلال اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية. كما تشمل الأصول المتداولة أيضًا أصولاً يكون الغرض من الاحتفاظ بها في المقام الأول هو الاتجار (ومن أمثلة ذلك بعض الأصول المالية التي تفي بتعريف الأصول المحتفظ بها بغرض المتاجرة طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) والجزء المتداول من الأصول المالية غير المتداولة).

الالتزامات المتداولة

٦٩- تبوب المنشأة الالتزام على أنه التزام متداول إذا توافر فيه أي من الشروط التالية:

(أ) تتوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة لها.

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

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

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

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

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

٧١- الالتزامات المتداولة الأخرى لا يتم تسويتها كجزء من دورة التشغيل الجارية، وإنما تستحق التسوية خلال اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية أو يكون الاحتفاظ بها في المقام الأول بغرض المتاجرة. ومن الأمثلة على ذلك بعض الالتزامات المالية التي تفي بتعريف الالتزامات المحتفظ بها بغرض الاتجار طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) وبنوك السحب على المكشوف والجزء الجاري من الالتزامات المالية غير المتداولة والتزامات ضرائب الدخل والأرصدة المستحقة للدائنين غير التجاريين ودائنو التوزيعات. وتعتبر من الالتزامات غير المتداولة التي تخضع للفقرات "٧٤" و "٧٥" تلك الالتزامات المالية التي تقدم تمويلاً طويل الأجل (على سبيل المثال: الالتزامات التي لا تشكل جزءًا من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل المعتادة للمنشأة) والتي لا تستحق تسويتها خلال اثني عشر شهرًا بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

٧٢- تبوب المنشأة التزاماتها المالية على أنها متداولة عندما تستحق تسويتها خلال اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية حتى لو:

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

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

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

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

٧٥- ومع هذا تبوب المنشأة الالتزام على أنه غير متداول لو وافق المقرض حتى تاريخ نهاية الفترة المالية على منح المنشأة فترة سماح تنتهي على الأقل بعد اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية والتي تستطيع المنشأة خلالها تصحيح الشرط المخالف ولا يستطيع المقرض خلالها طلب السداد الفوري للالتزام.

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

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل.

و (ب) تصحيح مخالفة بعقد قرض طويل الأجل.

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

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

٧٧- على المنشأة أن تفصح إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المتممة عن تبويبات فرعية إضافية أخري للبنود التي تعرض بصورة منفصلة على أن يتم تبويبها بشكل يتلاءم مع عمليات المنشأة.

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

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

و (ب) يتم تبويب المستحقات إلى مبالغ مستحقة على العملاء ومبالغ مستحقة على أطراف ذوي علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدمًا، ومبالغ مدينة أخري.

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

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

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

٧٩- على المنشأة أن تفصح عما يلي إما في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات المتممة الأخرى:

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

(١) عدد الأسهم المرخص بها.

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

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

و (٤) تسوية بين عدد الأسهم القائمة في بداية الفترة وفي نهاية الفترة.

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

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

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

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

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

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

(أ) أداة مالية مبوبة كحقوق ملكية والتي لحاملها الحق في ردها.

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

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل

٨١- ملغاة.

٨١أ. يجب أن تعرض المنشأة في قائمة منفصلة (قائمة الدخل) كافة بنود الربح أو الخسارة التي تم الاعتراف بها خلال الفترة وتنتهي بعرض مبلغ الأرباح أو الخسائر للفترة. وأن تعرض في قائمة أخري (قائمة الدخل الشامل) مبلغ الأرباح أو الخسائر للفترة ثم تعرض بنود الدخل الشامل الآخر خلال الفترة ثم إجمالي الدخل الشامل الآخر للفترة وتنتهي بعرض الدخل الشامل للفترة (مجموع مبلغ الأرباح أو الخسائر ومبلغ إجمالي الدخل الشامل الآخر).

٨١ب. بالإضافة إلى بنود الربح أو الخسارة التي تم الاعتراف بها خلال الفترة، يجب أن تعرض المنشأة توزيع الأرباح أو الخسائر في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة ما بين:

(أ) الأطراف غير المسيطرة.

و(ب) مالكي المنشأة الأم.

وبالمثل، بالإضافة إلى الدخل الشامل الآخر، يجب أن تعرض المنشأة توزيع الدخل الشامل في قائمة الدخل الشامل المجمعة ما بين:

(أ) الأطراف غير المسيطرة.

و(ب) مالكي المنشأة الأم.

المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

٨٢- بالإضافة إلى البنود المطلوبة من معايير محاسبة مصرية أخرى، يجب أن تتضمن قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) البنود التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) الإيرادات، مع عرض منفصل لكل من:

(١) إيراد الفوائد المحسوب بطريقة الفائدة الفعلية.

و(٢) إيراد التأمين (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧)).

و (أ أ) المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

و (أ ب) مصروفات خدمات التأمين من العقود التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧).

و (ب) تكاليف التمويل.

و (ب أ) الدخل أو المصروف من تمويل التأمين من العقود التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧).

و(ب ج) الدخل أو المصروفات التمويلية من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧)).

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

و (ج أ) أي مكسب أو خسارة ينتج عن الفرق بين التكلفة المستهلكة السابقة للأصل المالي وقيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب، إذا تم إعادة تبويب أصل مالي خارج فئة القياس بالتكلفة المستهلكة بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

و (ج ب) أي مكسب أو خسارة متراكمة تم الاعتراف بها سابقًا في الدخل الشامل الآخر وتم إعادة تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر عند إعادة تبويب أصل مالي خارج فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و (د) مصروف الضريبة (الضرائب الدخلية).

و (هـ) ملغاة.

و (هـ أ) مبلغ واحد يمثل مجموع العمليات غير المستمرة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٢)).

(و) إلى (ط) ملغاة.

المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل الشامل.

٨٢أ. يجب أن يعرض بقائمة الدخل الشامل البنود التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) بنود الدخل الشامل الآخر (بخلاف المبالغ في الفقرة (ب))، مبوبة وفقًا لطبيعتها ومجموع تلك التي:

(١) لن يتم إعادة تبويبها لاحقًا إلى الأرباح أو الخسائر.

و(٢) سوف يتم إعادة تبويبها لاحقًا إلى الأرباح أو الخسائر عند تحقق شروط محددة.

وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى.

و (ب) نصيب المنشأة في الدخل الشامل الآخر من الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، مع فصل البنود وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى بين:

(١) لن يتم إعادة تبويبها لاحقًا إلى الأرباح أو الخسائر.

و(٢) سوف يتم إعادة تبويبها لاحقًا إلى الأرباح أو الخسائر عند تحقق شروط محددة.

٨٣ – ملغاة.

٨٤ – ملغاة.

٨٤أ – ملغاة.

٨٥- على المنشأة عرض بنود (بما في ذلك تفصيل البنود المبينة في الفقرة "٨٢") وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل إذا كان ذلك العرض ملائمًا لفهم الأداء المالي للمنشأة.

٨٥أ. عندما تعرض المنشأة مجاميع فرعية وفقًا للفقرة "٨٥"، يجب أن تكون تلك المجاميع الفرعية:

(أ) مكونة من مبالغ لبنود يتم قياسها وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

و(ب) يتم عرضها وعنونتها على نحو يجعل البنود المكونة للمجموع الفرعي واضحة ومفهومة.

و(ج) ثابتة من فترة لأخرى، وفقًا للفقرة "٤٥".

و(د) لا يتم إبرازها أكثر من المجاميع الفرعية والمجاميع المطلوبة في قائمة المركز المالي وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

٨٥ب. يجب على المنشأة عرض البنود في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل، والتي تجعل أي مجاميع فرعية تم عرضها وفقًا للفقرة "٨٥" مطابقة للمجاميع الفرعية التي تتطلبها معايير المحاسبة المصرية في هذه القوائم.

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

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

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

أرباح أو خسائر الفترة

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

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

الدخل الشامل الآخر عن الفترة

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

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

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

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

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

٩٥- تنشأ "تسويات إعادة التبويب" – على سبيل المثال – عند التخلص من نشاط أجنبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)) كما تنشأ عندما تؤثر معاملة متوقعة مغطاة على الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "١١,٥,٦د" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) فيما يخص تغطية التدفق النقدي).

٩٦- لا تنشأ "تسويات إعادة تبويب" عن إعادة قياس نظام المزايا المحددة والتي تم الاعتراف بها طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨). ويتم الاعتراف بهذه البنود ضمن "الدخل الشامل الآخر" ولا يتم إعادة تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترات اللاحقة. وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، لا تنشأ تسويات إعادة التبويب عندما ينتج عن تغطية تدفق نقدي أو المحاسبة عن قيمة الزمن لعقد خيار (أو العنصر الآجل من عقد آجل أو نقاط الأساس لفروق العملات الأجنبية (foreign currency basis spread)) أن يتم حذف مبالغ من احتياطي تغطية تدفق نقدي أو مكون منفصل من حقوق الملكية، على الترتيب، وضم هذه المبالغ مباشرة في التكلفة الأولية أو الرصيد الدفتري لأصل أو التزام، حيث يتم تحويل هذه المبالغ مباشرة إلى الأصول أو الالتزامات.

المعلومات التي يتم عرضها في قائمة الدخل وفي قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات

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

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

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

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

و(ج) استبعادات لبنود أصول ثابتة.

و(د) استبعادات استثمارات.

و(هـ) العمليات غير المستمرة.

و(و) تسويات دعاوي.

و(ز) رد مخصصات أخري.

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

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

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

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

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

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

وفيما يلي مثال لتصنيف استخدم في إعداده طريقة "طبيعة المصروف":

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

١٠٣- النموذج الثاني للتحليل هو طريقة "وظيفة المصروف" وهي ما يطلق عليها طريقة (تكلفة المبيعات). وبناء عليه يتم تبويب المصروفات حسب وظيفتها إما كجزء من تكلفة المبيعات أو – على سبيل المثال – كتكاليف أنشطة التوزيع أو الأنشطة الإدارية. ويمكن أن تقدم هذه الطريقة لمستخدمي القوائم المالية معلومات أكثر ملاءمة عن تلك التي تقدمها طريقة تحليل المصروفات حسب طبيعتها، إلا أن توزيع التكاليف على وظائف المنشأة قد يتطلب توزيعًا حكميًا كما قد ينطوي على تقديرات أخري كبيرة ومن ثم فعندما تستخدم المنشأة هذه الطريقة في توزيع التكاليف فلابد أن تفصح كحد أدني عن تكلفة مبيعاتها بصورة منفصلة عن باقي المصروفات الأخرى.

وفيما يلي مثال لتبويب استخدم في إعداده طريقة "وظيفة المصروف":

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

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

١٠٥- إن الاختيار بين طريقتي تحليل المصروفات حسب وظيفتها أو طبيعتها يعتمد على عوامل تاريخية وعوامل الصناعة بالإضافة إلى طبيعة نشاط المنشأة. وتعطي كلتا الطريقتين مؤشرات عن التكاليف التي قد تتغير بصورة مباشرة أو غير مباشرة وفقًا لمستوي مبيعات وإنتاج الشركة. ولأن لكل طريقة ما يبررها لدي منشآت مختلفة فإن هذا المعيار يتطلب من الإدارة أن تختار طريقة العرض الأكثر ملاءمة والتي يمكن الاعتماد عليها. ونظرًا لأن المعلومات عن طبيعة المصروفات تكون مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية فأن الأمر يتطلب تقديم إفصاحات إضافية عندما يتم استخدام طريقة تبويب المصروفات طبقًا لوظيفتها.

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

المعلومات الواجب عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

١٠٦- على المنشأة أن تعرض قائمة للتغيرات في حقوق الملكية كما هو مطلوب بالفقرة "١٠" موضحًا بها ما يلي:

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

و(ب) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية، الآثار المعترف بها للتطبيق بأثر رجعي أو التعديل بأثر رجعي وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

و(ج) ملغاة.

و(د) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية، تسوية بين الرصيد الدفتري في بداية ونهاية الفترة على أن تتضمن تلك التسوية الإفصاح (كحد أدنى) بصورة منفصلة عن التغيرات الناتجة عن:

(١)الربح أو الخسارة.

و(٢) الدخل الشامل الآخر.

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

المعلومات التي يمكن عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات

١٠٦أ- على المنشأة أن تعرض سواء في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات تحليلاً لبنود الدخل الشامل الآخر (راجع الفقرة "١٠٦(د)(٢)".

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

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

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

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

قائمة التدفقات النقدية

١١١- توفر معلومات التدفق النقدي لمستخدمي القوائم المالية أساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها وتحديد احتياجات المنشأة لاستخدام تلك التدفقات النقدية. ويتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٤) متطلبات العرض والإفصاح عن معلومات التدفق النقدي.

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

هيكل الإيضاحات

١١٢-على الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أن:

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

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

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

١١٣-على المنشأة أن تعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على نحو منتظم كلما كان ذلك عمليًا. عند تحديد نحوًا منتظمًا، يجب أن تأخذ المنشأة في الاعتبار الأثر على قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة. وعلى المنشأة ربط كل بند في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية بالمعلومات المرتبطة بذلك البند في الإيضاحات.

١١٤- من أمثلة ترتيب أو تجميع الإيضاحات على نحو منتظم ما يلي:

(أ) التركيز على نواحي الأنشطة التي تعتبرها المنشأة الأكثر ارتباطًا بفهم الأداء المالي والمركز المالي، مثل تجميع المعلومات عن أنشطة تشغيلية معينة.

و (ب) تجميع المعلومات عن البنود التي يتم قياسها بشكل مماثل، مثل الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة.

و (ج) اتباع ترتيب البنود في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل وقائمة المركز المالي، مثل:

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

و(٢) ملخص بأهم السياسات المحاسبية المتبعة (راجع الفقرة "١١٧").

و(٣) المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية وبترتيب عرض كل قائمة منها وكل بند فيها.

و(٤) إفصاحات أخري بما في ذلك:

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

و(ب) إفصاحات غير مالية مثل أهداف وسياسات المنشأة في إدارة المخاطر المالية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)).

١١٥- ملغاة.

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

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

١١٧- على المنشأة أن تفصح عن السياسات المحاسبية الهامة المتمثلة في:

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

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

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

١١٩- عند تحديد الحاجة إلى الإفصاح عن سياسة محاسبية بذاتها، فعلى الإدارة تقييم ما إذا كان هذا الإفصاح سيساعد مستخدمي القوائم المالية على تفهم الطريقة التي انعكست بموجبها المعلومات والأحداث والظروف الأخرى على نتائج الأعمال والمركز المالي. ويجب أن تأخذ في الاعتبار طبيعة أنشطتها والسياسات التي تتوقع أن يرغب مستخدمي القوائم المالية في التعرف عليها لمثل هذا النوع من المنشآت. إن الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة هو أمر مفيد لمستخدمي القوائم المالية خاصة عندما يتم اختيار تلك السياسات من بين بدائل مسموح بها في معايير المحاسبة المصرية. وتقضي بعض معايير المحاسبة المصرية بشكل محدد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة، بما في ذلك الاختيارات التي تقوم بها الإدارة من بين السياسات المختلفة التي تسمح بها تلك المعايير.

١٢٠- ملغاة.

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

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

١٢٣- تقوم الإدارة في إطار تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة باستخدام أحكام فنية مختلفة – بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات – والتي يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على المبالغ التي تعترف بها المنشأة في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال: تستخدم الإدارة الأحكام الفنية في تحديد:

(أ) ملغاة.

و (ب) متي يتم تحويل كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصول المالية، وبالنسبة للمؤجرين الأصول المؤجرة، إلى منشآت أخري بصورة جوهرية.

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

و (د) ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأصل مالي ينشأ عنها تدفقات نقدية في تواريخ محددة تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

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

مصادر التقديرات غير المؤكدة

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

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

(أ) طبيعة الأصول والالتزامات.

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

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

وتنطوي هذه التقديرات على افتراضات عن بنود بعينها مثل الافتراضات التي تتعلق بتسوية مخاطر متعلقة بالتدفقات النقدية أو سعر الخصم المستخدم ضمن معامل الخطر، والتغيرات المستقبلية في المرتبات وفي الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى.

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

١٢٨- لا تعد الإفصاحات الواردة بالفقرة "١٢٥" واجبة بالنسبة للأصول والالتزامات التي يصاحبها خطر جوهري في أن تتغير قيمتها الدفترية بقدر هام نسبيًا خلال العام المالي التالي لو أن قياسها يتم في تاريخ نهاية كل فترة مالية على أساس القيمة العادلة بناء على أحدث أسعار سوقية ملحوظة. وقد تتغير مثل تلك القيم العادلة تغيرًا ملموسًا (ذا أهمية نسبية) خلال السنة المالية التالية إلا أن هذه التغيرات لن تكون ناتجة عن الافتراضات أو مصادر التقديرات غير المؤكدة الأخرى في تاريخ نهاية الفترة المالية.

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

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

(أ) طبيعة الافتراضات أو التقديرات الأخرى غير المؤكدة.

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

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

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

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

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

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

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

١٣٣- تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى الإفصاح عن بعض الافتراضات التي تقضي الفقرة "١٢٥" من هذا المعيار بالإفصاح عنها. فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الإفصاح عن الافتراضات الهامة المتعلقة بالأحداث المستقبلية والتي توثر على بنود المخصصات، كما أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية – الإفصاح" يتطلب الإفصاح عن الافتراضات الهامة التي تستخدمها الإدارة في تقدير القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة.

رأس المال

١٣٤- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهداف وسياسات وأساليب إدارة رأس المال.

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

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

(١) وصف لما تقوم بإدارته كرأس مال.

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

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

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

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

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

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

وتبني المنشأة هذه الإفصاحات على أساس المعلومات التي تعرض داخليًا إلى مسئولي الإدارة الرئيسيين.

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

الأدوات المالية المبوبة كحقوق ملكية والتي لحاملها الحق في ردها

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

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

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

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

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

إفصاحات أخري

١٣٧- على المنشأة أن تفصح عما يلي:

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

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

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

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

و (ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية.

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

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

تاريخ السريان

١٣٩- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (١) الصادر عام ٢٠١٦ ويسري تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية". إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

دليل توضيحى

يرافق هذا الدليل معيار المحاسبة المصرى رقم (١) ولكنه لا يمثل جزءًا منه.

نموذج لهيكل القوائم المالية

أورد المعيار مكونات القوائم المالية والحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح فى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل، وكذلك فى عرض قائمة التغيرات فى حقوق الملكية.

كما أورد المعيار بنود أخرى من الممكن عرضها إما فى القوائم المالية المعنية أو فى الإيضاحات. ويهدف الدليل التوضيحى إلى توفير أمثلة تتفق مع متطلبات العرض المختلفة لكل من قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية وذلك فى القوائم المالية الأساسية.

وعلى المنشأة تعديل ترتيب العرض وتسمية البنود عندما يكون ذلك ضروريًا من أجل التوصل إلى عرض عادل يتناسب مع الظروف الخاصة بكل منشأة.

الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

مجموعة أ ب ج

قائمة المركز المالى المجمعة فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
أصول ثابتة ومشروعات تحت التنفيذ	٣٥٠ ٧٠٠	٣٦٠ ٠٢٠
شهرة	٧٠ ٨٠٠	٨١ ٢٠٠
أصول غير ملموسة	٢٢٧ ٤٧٠	٢٢٧ ٤٧٠
إستثمارات بطريقة حقوق الملكية (شركات شقيقة)	١٠٠ ١٥٠	١١٠ ٧٧٠
استثمارات مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل	١٤٢ ٥٠٠	١٥٦ ٠٠٠
أصول ضريبية مؤجلة	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول غير المتداولة	**٩٠١ ٦٢٠**	**٩٤٥ ٤٦٠**
الأصول المتداولة		
مخزون	١٣٥ ٢٣٠	١٣٢ ٥٠٠
عملاء وأوراق قبض	٩١ ٦٠٠	١١٠ ٨٠٠
أصول متداولة أخرى	٢٥ ٦٥٠	١٢ ٥٤٠
النقدية وما في حكمها	٣١٢ ٤٠٠	٣٢٢ ٩٠٠
إجمالي الأصول المتداولة	**٥٦٤ ٨٨٠**	**٥٧٨ ٧٤٠**
إجمالى الأصول	**١ ٤٦٦ ٥٠٠**	**١ ٥٢٤ ٢٠٠**

حقوق الملكية والالتزامات

حقوق ملكية الشركة الأم :

رأس المال المدفوع	٦٥٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
أرباح أو (خسائر) مرحلة	٢٤٣ ٥٠٠	١٦١ ٧٠٠
احتياطيات	١٠ ٢٠٠	٢١ ٢٠٠
	٩٠٣ ٧٠٠	٧٨٢ ٩٠٠
الحقوق غير المسيطرة	٧٠ ٠٥٠	٤٨ ٦٠٠
إجمالى حقوق الملكية	**٩٧٣ ٧٥٠**	**٨٣١ ٥٠٠**

الالتزامات غير المتداولة

قروض طويلة الاجل	١٢٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
التزامات ضريبية مؤجله	٢٨ ٨٠٠	٢٦ ٠٤٠
مخصصات	٢٨ ٨٥٠	٥٢ ٢٤٠
إجمالى الالتزامات غير المتداولة	**١٧٧ ٦٥٠**	**٢٣٨ ٢٨٠**

الالتزامات المتداولة

موردون وأوراق دفع ودائنون آخرون	١١٥ ١٠٠	١٨٧ ٦٢٠
قروض وتسهيلات قصيرة الأجل	١٥٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل	١٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
ضريبة الدخل المستحقه	٣٥ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠
مخصصات	٥ ٠٠٠	٤ ٨٠٠
إجمالى الالتزامات المتداولة	**٣١٥ ١٠٠**	**٤٥٤ ٤٢٠**
اجمالى الالتزامات	**٤٩٢ ٧٥٠**	**٦٩٢ ٧٠٠**
إجمالى حقوق الملكية والالتزامات	**١ ٤٦٦ ٥٠٠**	**١ ٥٢٤ ٢٠٠**

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

أ- قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها:

مجموعة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
الإيرادات	٣٩٠ ٠٠٠	٣٥٥ ٠٠٠
تكلفة المبيعات/ تكلفة الحصول على الإيراد	(٢٤٥ ٠٠٠)	(٢٣٠ ٠٠٠)
مجمل الربح	**١٤٥ ٠٠٠**	**١٢٥ ٠٠٠**
إيرادات أخرى	٢٠ ٦٦٧	١١ ٣٠٠
مصروفات بيع وتوزيع	(٩ ٠٠٠)	(٨ ٧٠٠)
مصروفات إدارية وعمومية	(٢٠ ٠٠٠)	(٢١ ٠٠٠)
مصروفات أخرى	(٢ ١٠٠)	(١ ٢٠٠)
نتائج أنشطة التشغيل	**١٣٤ ٥٦٧**	**١٠٥ ٤٠٠**
إيرادات تمويلية	٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
مصروفات تمويلية	(١٢ ٠٠٠)	(١١ ٥٠٠)
صافي تكلفة التمويل	**(٨ ٠٠٠)**	**(٧ ٥٠٠)**
إيرادات أستثمارات[أ]	٣٥ ١٠٠	٣٠ ١٠٠
الأرباح قبل الضريبة	**١٦١ ٦٦٧**	**١٢٨ ٠٠٠**
مصروف ضريبة الدخل	(٤٠ ٤١٧)	(٣٢ ٠٠٠)
ربح السنة من العمليات المستمرة	١٢١ ٢٥٠	٩٦ ٠٠٠

خسائر السنة من العمليات غير المستمرة (بالصافي بعد الضريبه)	–	(٣٠ ٥٠٠)
ربح السنة	**١٢١ ٢٥٠**	**٦٥ ٥٠٠**
يتم توزيع الربح كالتالي:		
مساهمين الشركة الأم	٩٧ ٠٠٠	٥٢ ٤٠٠
الحقوق الغير مسيطرة	٢٤ ٢٥٠	١٣ ١٠٠
	١٢١ ٢٥٠	**٦٥ ٥٠٠**
نصيب السهم الأساسى والمخفض فى الأرباح	**٠,٤٦**	**٠,٣٠**

(أ) هذا يعنى الحصة في أرباح الشركة الشقيقة المنسوبة إلى أصحاب ملكية الشركة الشقيقة (أي بعد خصم الضريبة والحقوق غير المسيطرة بالشركة الشقيقة).

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

أ- قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لطبيعتها:

مجموعة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
المبيعات / الإيرادات	٣٩٠ ٠٠٠	٣٥٥ ٠٠٠
إيرادات أخرى	٢٠ ٦٦٧	١١ ٣٠٠
التغيرات فى المخزون التام وغير التام	(١١٥ ١٠٠)	(١٠٧ ٩٠٠)
أعمال تمت من قبل المنشأة وتم رسملتها	١٦ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠
مواد خام ومهمات مستخدمة	(٩٦ ٠٠٠)	(٩٢ ٠٠٠)
تكلفة مزايا العاملين	(٤٥ ٠٠٠)	(٤٣ ٠٠٠)
الإهلاك والإستهلاك	(١٩ ٠٠٠)	(١٧ ٠٠٠)
أضمحلال قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة	(٤ ٠٠٠)	–
مصروفات أخرى	(٦ ٠٠٠)	(٥ ٥٠٠)
نتائج أنشطة التشغيل	**١٤١ ٥٦٧**	**١١٥ ٩٠٠**
إيرادات تمويلية	٥ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
مصروفات تمويلية	(٢٠ ٠٠٠)	(٢٠ ٠٠٠)
صافي تكلفة التمويل	**(١٥ ٠٠٠)**	**(١٨ ٠٠٠)**
إيرادات استثمارات[أ]	٣٥ ١٠٠	٣٠ ١٠٠
الأرباح قبل الضريبة	**١٦١ ٦٦٧**	**١٢٨ ٠٠٠**
مصروف ضريبة الدخل	(٤٠ ٤١٧)	(٣٢ ٠٠٠)

ربح السنة من العمليات المستمرة	**١٢١ ٢٥٠**	**٩٦ ٠٠٠**
خسائر السنة من العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)	–	(٣٠ ٥٠٠)
ربح السنة	**١٢١ ٢٥٠**	**٦٥ ٥٠٠**
يتم توزيع الربح كالتالي:		
مساهمى الشركة الأم	٩٧ ٠٠٠	٥٢ ٤٠٠
الحقوق الغير مسيطرة	٢٤ ٢٥٠	١٣ ١٠٠
	١٢١ ٢٥٠	**٦٥ ٥٠٠**
نصيب السهم الأساسى والمخفض فى الأرباح	**٠,٤٦**	**٠,٣٠**

(أ) هذا يعنى الحصة في أرباح الشركة الشقيقة المنسوبة إلى أصحاب ملكية الشركة الشقيقة (أي بعد خصم الضريبة والحقوق غير المسيطرة بالشركة الشقيقة) .

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

مجموعة أ ب ج

قائمة الدخل الشامل المجمعة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
ربح السنة	١٢١ ٢٥٠	٦٥ ٥٠٠
الدخل الشامل الآخر :		
البنود التى لن يتم إعادة تبويبها لقائمة الأرباح أو الخسائر :		
أخرى	٩٣٣	٣ ٣٦٧
الاستثمارات المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	(٢٤ ٠٠٠)	٢٦ ٦٦٧
إعادة قياس نظم المزايا المحددة	(٦٦٧)	١ ٣٣٣
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة (أ)	٤٠٠	(٧٠٠)
ضريبة الدخل المتعلقة بالبنود التي لن يتم إعادة تبويبها (ب)	٥ ٨٣٤	(٧ ٦٦٧)
	(١٧ ٥٠٠)	٢٣ ٠٠٠
البنود التي يمكن إعادة تبويبها لاحقا لقائمة الأرباح أو الخسائر :		
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية	٥ ٣٣٤	١٠ ٦٦٧
تغطية التدفق النقدي	(٦٦٧)	(٤ ٠٠٠)
ضريبة الدخل المتعلقة بالبنود التي يمكن إعادة تبويبها (ب)	(١ ١٦٧)	(١ ٦٦٧)
	٣ ٥٠٠	٥ ٠٠٠

مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم الضريبة	(١٤ ٠٠٠)	٢٨ ٠٠٠
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	١٠٧ ٢٥٠	٩٣ ٥٠٠
يتم توزيع الدخل الشامل كالاتى :		
مساهمى الشركة الأم	٨٥ ٨٠٠	٧٤ ٨٠٠
الحقوق الغير مسيطرة	٢١ ٤٥٠	١٨ ٧٠٠
	١٠٧ ٢٥٠	٩٣ ٥٠٠

(أ) هذا يعنى الحصة في بنود الدخل الشامل الآخر بالشركة الشقيقة المنسوبة إلى أصحاب ملكية الشركة الشقيقة (أي بعد خصم الضريبة والحقوق غير المسيطرة بالشركة الشقيقة) .

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

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

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

بالألف جنيه مصرى

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

(أ) عندما تقوم الشركة بعرض مجمع في قائمة الدخل الشامل، يتم عرض تسويات إعادة التبويب والمكاسب أو الخسائر خلال السنة بالإيضاحات.

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

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

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

السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصري

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

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

شركة أ ب ج

قائمة التغيرات فى حقوق الملكية المجمعة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٩

	رأس المال	الأرباح المرحلة	إحتياطي ترجمة الكيانات الأجنبية	ناتج إعادة تقييم الاستثمارات المالية بالقيمة العادلة من خلال الشامل	ناتج عقود تغطية تدفقات نقدية	أخرى	بالألف جنيه مصرى		
							الإجمالى	الحقوق غير المسيطرة	إجمالى حقوق الملكية
الرصيد فى ١ يناير ٢٠١٨	٦٠٠ ٠٠٠	١٨٨١٠٠	(٤٠٠٠)	١٦٠٠	٢٠٠٠	—	٧١٧ ٧٠٠	٢٩ ٨٠٠	٧٤٧ ٥٠٠
التغيرات فى السياسة المحاسبية	-	١١٨٥٠٠	-	-	-	-	٤٠٠	١٠٠	٥٠٠
الرصيد المعدل	٦٠٠ ٠٠٠	١١٨ ٥٠٠	(٤٠٠٠)	١٦٠٠	٢٠٠٠	-	٧١٨ ١٠٠	٢٩ ٩٠٠	٧٤٨ ٠٠٠
التغيرات فى حقوق الملكية خلال ٢٠١٨									
توزيعات أرباح	-	(١٠ ٠٠٠)	-	-	-	-	(١٠٠٠٠)	-	(١٠ ٠٠٠)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	-	٥٣ ٢٠٠	٦ ٤٠٠	١٦ ٠٠٠	(٢٤٠٠)	١٦٠٠	٧٤ ٨٠٠	١٨ ٧٠٠	٩٣ ٥٠٠
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٦٠٠ ٠٠٠	١٦١ ٧٠٠	٢ ٤٠٠	١٧ ٦٠٠	(٤٠٠)	١٦٠٠	٧٨٢ ٩٠٠	٤٨ ٦٠٠	٨٣١ ٥٠٠
التغيرات فى حقوق الملكية خلال ٢٠١٩									
إصدار أسهم زيادة رأس المال	٥٠ ٠٠٠	-	-	-	-	-	٥٠ ٠٠٠	-	٥٠ ٠٠٠
توزيعات أرباح	-	(١٥ ٠٠٠)	-	-	-	-	(١٥٠٠٠)	-	(١٥ ٠٠٠)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	-	٩٦ ٦٠٠	٣ ٢٠٠	(١٤٤٠٠)	(٤٠٠)	٨٠٠	٨٥ ٨٠٠	٢١ ٤٥٠	١٠٧ ٢٥٠
المحول إلى الأرباح المرحلة	-	٢٠٠	-	-	-	(٢٠٠)	-	-	-
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٩	٦٥٠ ٠٠٠	٢٤٣ ٥٠٠	٥ ٦٠٠	٣ ٢٠٠	(٨٠٠)	٢ ٢٠٠	٩٠٣ ٧٠٠	٧٠ ٠٥٠	٩٧٣ ٧٥٠

الجزء الثانى

مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

شركة أ ب ج

قائمة المركز المالى

في ٣١ ديسمبر:

		بالألف جنيه مصرى
	٢٠١٩	**٢٠١٨**
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
أصول ثابتة ومشروعات تحت التنفيذ	٣٥ ٠٧٠	٣٦ ٠٠٢
استثمار عقاري	٨ ٠٨٠	٩ ١٢٠
أصول غير ملموسة	٢٢ ٧٤٧	٢٢ ٧٤٧
استثمارات بطريقة حقوق الملكية (شركات شقيقه)	١٠ ٠١٥	١١ ٠٧٧
استثمارات أخري ومشتقات مالية	١٤ ٢٥٠	١٥ ٠٠٠
أصول ضريبية مؤجلة	–	٦٠٠
إجمالى الأصول غير المتداولة	**٩٠ ١٦٢**	**٩٤ ٥٤٦**
الأصول المتداولة		
أصول محتفظ بها لغرض البيع	٣ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
مخزون	١٠ ٥٢٣	١١ ٢٥٠
عملاء وأوراق قبض	٩ ١٦٠	١١ ٠٨٠
مستحق من أطراف ذات علاقة	٢ ٥٦٥	١ ٢٥٤
استثمارات أخري ومشتقات مالية	٦ ٠٠٠	٦ ٥٠٠
النقدية وما في حكمها	٢٥ ٢٤٠	٢٥ ٧٩٠
إجمالى الأصول المتداولة	**٥٦ ٤٨٨**	**٥٧ ٨٧٤**
إجمالى الأصول	**١٤٦ ٦٥٠**	**١٥٢ ٤٢٠**

حقوق الملكية		
رأس المال المدفوع	٦٥ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
الاحتياطيات	٨ ٠٢٥	٦ ٩٨٠
المدفوعات المبنية على أسهم (إذا استوفت شروط التصنيف كأدوات حقوق ملكية لذات المنشأة)	١٢ ١٢٥	٦ ٥٥٠
أرباح أو (خسائر) مرحلة	١٢ ٢٢٥	٩ ٦٢٠
إجمالى حقوق الملكية	**٩٧ ٣٧٥**	**٨٣ ١٥٠**
الالتزامات غير المتداولة		
قروض وتسهيلات بنكية	٩ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
مستحق الي أطراف ذات علاقة	١ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
التزامات نظم مزايا العاملين	٢ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
التزامات مالية عن المدفوعات المبنية على أسهم **(إذا استوفت شروط التصنيف كالتزامات مالية)**	٨٨٠	٦٠٤
مخصصات	٢ ٨٠٠	٥ ١٠٠
التزامات ضريبية مؤجلة	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
التزامات أخرى	٨٥	١٢٤
إجمالى الالتزامات غير المتداولة	**١٧ ٧٦٥**	**٢٣ ٨٢٨**
الالتزامات المتداولة		
بنوك سحب على المكشوف	٣ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
قروض وتسهيلات بنكية	١٢ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠
موردون وأوراق دفع ودائنون آخرون	١٠ ٥١٠	١٦ ٧٦٢
مستحق الي أطراف ذات علاقة	١ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
ضريبة الدخل المستحقة	٣ ٥٠٠	٤ ٢٠٠
مخصصات	١ ٥٠٠	٢ ٤٨٠
إجمالى الالتزامات المتداولة	**٣١ ٥١٠**	**٤٥ ٤٤٢**
إجمالى حقوق الملكية والالتزامات	**١٤٦ ٦٥٠**	**١٥٢ ٤٢٠**

(تابع) الجزء الثانى

مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

أ- قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها :

شركة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

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

(تابع) الجزء الثانى

مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

ب– قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لطبيعتها:

شركة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

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

(تابع) الجزء الثانى

مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

شركة أ ب ج

قائمة الدخل الشامل

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

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

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)

المخزون

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)
المخزون

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

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)
المخـــزون

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للمخزون. ويعتبـــر تحديـــد التكلفـــة (التـــى يعترف بها كأصل وترحل من فترة إلى أخرى إلى حين الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بهـــا) هى القضية الأساسية فى المعالجة المحاسبية للمخزون. ويقدم هذا المعيار إرشادا عن كيفيـــة تحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بها كمصروف بما فى ذلك أى تخفيض فـــى تلـــك التكلفـــة للوصول إلى صافي القيمة البيعية. كما أنه يوفر إرشادات عن أساليب حساب التكلفة.

نطاق المعيار

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

(أ) الأعمال تحت التنفيذ فى عقود الإنشاء بما فى ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء).

و (ب) الأدوات المالية (راجع معايير المحاســـبة المـــصرية أرقـــام (٢٥) ، (٢٦) ، (٤٠) ، (٤٧).

و (ج) الأصول البيولوجية (الثروات الحيوانية والزراعيـــة) المتعلقـــة بالنـــشاط الزراعـــى والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الخاص بالزراعة).

٣- لا تنطبق <u>أسس القياس</u> الواردة بهذا المعيار على المخزون الذي يحتفظ به:

(أ) منتجى المحاصيل الزراعية ولا على منتجات الغابات والحاصلات الزراعيـــة بعـــد حصادها والمعادن ومنتجاتها حيث أن هذه المنتجات يتم قياســـها علـــى أســـاس صافي قيمة استردادية محددة وفقاً لممارسات راسخة متعارف عليها فـــى هـــذه الصناعات. وعند قياس هذه الأنواع من المخزون على أســـاس صـــافي القيمـــة الاستردادية يتم الاعتراف بالتغير فى قيمة المخزون فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير.

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

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

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

تعريفـــــات

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

<u>المخزون هو أصول:</u>

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

أو (ب) فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع.

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

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

<u>القيمة العادلة:</u> هى السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (راجع معيار المحاسبة المصرية رقم (٤٥).

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

٨- تشمل بنود المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها بغرض إعادة بيعها بما فى ذلك – على سبيل المثال– البضاعة المحتفظ بها بغرض إعادة البيع والمشتراة بواسطة تاجر تجزئة، أو الأراضى والعقارات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة البيع. وتشمل بنود المخزون أيضاً البضاعة التامة المنتجة أو التى لا تزال تحت التشغيل بواسطة المنشأة كما تشمل أيضاً المواد الخام والمهمات المنتظر استخدامها فى عملية الإنتاج. وفى حالة المنشآت التى تقدم خدمات يتضمن المخزون تكاليف الخدمة التى لم يتحقق الإيراد المتعلق بها بعد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء").

قياس المخزون

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

تكلفة المخزون

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

تكاليف الشراء

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

تكاليف التشكيل

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

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

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

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

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

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

التكاليف الأخرى

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

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

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

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

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

و (د) التكاليف البيعية.

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

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

تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية

١٩– فى الحالات التى ينشأ فيها مخزون لدى منشأة خدمية يتم قياسه بتكلفة إنتاجه. وتتكون تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما فى ذلك المشرفين والمصروفات غير

المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة. ولا تدخل تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفى البيع والعمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون بل يتم الاعتراف بها كمصروفات فى الفترة التى تكبدت خلالها. ولا تتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت الخدمية هوامش ربح أو أى تكاليف إدارية أخرى لا تتعلق بتقديم تلك الخدمات وهي التكاليف التى عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة الذي يتقاضاه مقدم الخدمة.

تكلفة المنتجات الزراعية المحصودة من الأصول البيولوجية

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

أساليب قياس التكلفة

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

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

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

طرق حساب التكلفة

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

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

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

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

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

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

صافي القيمة البيعية

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

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

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

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

٣١- عند تقدير صافي القيمة البيعية يجب أن تأخذ المنشأة فى اعتبارها أيضاً الغرض من الاحتفاظ بالمخزون. فعلى سبيل المثال: يتم حساب صافي القيمة البيعية لكمية المخزون المحتفظ بها لمقابلة مبيعات أو خدمات مستقبلية بموجب عقود ملزمة على أساس قيمة هذه العقود. وإذا كانت تلك العقود تتضمن كميات تقل عن الكميات المحتفظ بها فى المخازن،

عندئذ تتحدد صافي القيمة البيعية للكمية الزائدة على أساس أسعار البيع العامة. وقد تنشأ مخصصات نتيجة تنفيذ عقود بيع ملزمة تزيد فى كمياتها عن كمية المخزون المحتفظ به أو قد تنشأ مخصصات عن عقود شراء ملزمة. وتعالج تلك المخصصات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ".

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

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

الاعتراف بالمصروف

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

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

الإفصـــــــاح

٣٦- على المنشأة أن تفصح فى القوائم المالية عما يلي:

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

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

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

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

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

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

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

و (ح) القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان لالتزام.

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

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

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

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤)

قائمة التدفقات النقدية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤)
قائمة التدفقات النقدية

المحتويات	فقـــــرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٣
مزايا معلومات التدفق النقدي	٤-٥
تعريفات	٦-٩
النقدية و ما في حكمها	٧-٩
عرض قائمة التدفقات النقدية	١٠-١٧
أنشطة التشغيل	١٣-١٥
أنشطة الاستثمار	١٦
أنشطة التمويل	١٧
عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	١٨-٢٠
عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل	٢١
عرض التدفقات النقدية على أساس الصافي	٢٢-٢٤
التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية	٢٥-٢٨
الفوائد وتوزيعات الأرباح	٣١-٣٤
الضرائب على الدخل	٣٥-٣٦
الاستثمارات في شركات تابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	٣٧-٣٨
التغير في حصص الملكية في الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى	٣٩-٤٢ب
المعاملات غير النقدية	٤٣-٤٤
التغيرات في الالتزامات الناتجة من الأنشطة التمويلية	٤٤أ-٤٤د
مكونات النقدية وما في حكمها	٤٥-٤٧
الإفصاحات الأخرى	٤٨-٥٢
تاريخ السريان	٥٣
أمثلة توضيحية	
ملحق (أ) قائمة التدفقات النقدية لمنشأة من غير المؤسسات المالية	
ملحق (ب) قائمة التدفقات النقدية لمؤسسة مالية	
ملحق (ج) تسويات الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤)
قائمة التدفقات النقدية

هدف المعيار

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

نطاق المعيار

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

٢ – ملغاة.

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

مزايا معلومات التدفق النقدي

٤ – توفر قائمة التدفقات النقدية – عندما يتم استخدامها بالاشتراك مع باقي القوائم المالية – معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات التي تحدث على صافي أصول المنشأة وهيكلها المالي (بما في ذلك درجة السيولة وملاءتها المالية بمعنى مقدرتها على سداد ديونها) وكذا قدرة المنشأة على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية بما يسمح لها بتوفيق أوضاعها مع الظروف والفرص المتغيرة. وتفيد معلومات التدفق النقدي في تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها كما تمكن مستخدمي القوائم المالية من تطوير نماذج بغرض تقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمنشآت مختلفة. كما أنها تحسن من إمكانية مقارنة الأداء التشغيلي لمنشآت مختلفة نظراً لأنها تستبعد الآثار الناتجة من استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث.

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

تعريفات

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

النقدية: تتضمن النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب.

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

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

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

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

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

النقدية وما في حكمها

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

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

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

عرض قائمة للتدفقات النقدية

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

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

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

أنشطة التشغيل

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

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

(أ) المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات.

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

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

و(د) المدفوعات النقدية إلى العاملين ونيابة عنهم.

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

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

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

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

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

أنشطة الاستثمار

١٦- يعتبر الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار مهماً حيث إن هذه التدفقات النقدية تمثل المدى الذي تم الإنفاق في حدوده للحصول على موارد تهدف إلى توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. وعلى المنشأة **ألا** تبوب المبالغ التي تقوم بإنفاقها كأنشطة استثمار إلا لو ترتب على ذلك الإنفاق الاعتراف بأصل في قائمة المركز المالي. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار ما يلي:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

أنشطة التمويل

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

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

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

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

و(د) السداد النقدي للمبالغ المقترضة.

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

عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

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

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

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

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

(أ) من السجلات المحاسبية للمنشأة.

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

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

و(٢) البنود غير النقدية الأخرى.

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

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

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

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

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

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

عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل

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

عرض التدفقات النقدية على أساس الصافي

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

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

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

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

(أ) قبول سداد الودائع البنكية تحت الطلب لبنك.

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

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

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

(أ) أصل المبالغ المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان.

و(ب) شراء وبيع الاستثمارات.

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

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

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

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

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

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

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

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

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

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

٢٩ – ملغاة.

٣٠ – ملغاة.

الفوائد وتوزيعات الأرباح

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

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

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

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

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

الضرائب على الدخل

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

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

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

الاستثمارات في شركات تابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة

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

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

التغير في حصص الملكية في الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى

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

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

(أ) إجمالي المقابل المدفوع أو المحصل.

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

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

و (د) مبلغ الأصول والالتزامات بخلاف النقدية وما في حكمها في الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى التي حصلت أو فقدت السيطرة عليها، على أن يعرض ملخص هذه المبالغ مبوبة على أساس كل مجموعة رئيسة من تلك الأصول والالتزامات.

٤٠أ- لا يتعين تطبيق الفقرة "٤٠(ج)" أو "٤٠(د)" على الاستثمار في شركة تابعة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بواسطة المنشأة الاستثمارية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة".

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

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

٤٢أ- التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات في حصص الملكية في شركة تابعة والتي لا ينتج عنها فقد السيطرة يتم تبويبها ضمن التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التمويل، إلا إذا كانت الشركة التابعة تحتفظ بها منشأة استثمارية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) ويتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

٤٢ب-يتم المحاسبة عن التغيرات في حصص الملكية في شركة تابعة والتي لا ينتج عنها فقد السيطرة، مثل الشراء أو البيع اللاحق بمعرفة الشركة الأم لأدوات حقوق ملكية في الشركة التابعة، كمعاملات في حقوق ملكية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢))، إلا إذا كانت الشركة التابعة تحتفظ بها منشأة استثمارية ويجب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. وبناء عليه فإن التدفقات النقدية الناتجة يتم تبويبها بنفس الأسلوب المتبع في تبويب المعاملات الأخرى التي تتم مع ملاك المنشأة كما هو موضح في الفقرة "١٧".

المعاملات غير النقدية

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

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

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

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

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

التغيرات في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية

٤٤أ- يجب على المنشأة تقديم الإفصاحات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في الالتزامات التي تنشأ من الأنشطة التمويلية، بما في ذلك كلا من التغيرات الناشئة من تدفقات نقدية أو تغيرات غير نقدية.

٤٤ب- يجب على المنشأة الإفصاح، إلى المدي الذي يتفق مع متطلبات الفقرة "٤٤أ"، عن التغيرات التالية في الالتزامات والناشئة من الأنشطة التمويلية:

(أ) التغيرات من التدفقات النقدية التمويلية.

و(ب) التغيرات الناشئة عن الحصول أو فقد السيطرة على شركات تابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى.

و(ج) أثر التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.

و(د) التغيرات في القيمة العادلة.

و(هـ) التغيرات الأخرى.

٤٤ج- الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية هي تلك الالتزامات التي تم تصنيف تدفقاتها النقدية، أو سيتم تصنيف تدفقاتها النقدية المستقبلية في قائمة التدفقات النقدية على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية. بالإضافة إلى ذلك، فإن الإفصاح المطلوب في الفقرة "٤٤أ" ينطبق كذلك على التغيرات في الأصول المالية (على سبيل المثال، الأصول المحتفظ بها لتغطية الالتزامات الناشئة من أنشطة تمويلية) إذا تم تصنيف التدفقات النقدية من تلك الأصول المالية، أو سيتم تصنيف تدفقاتها النقدية المستقبلية على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية.

٤٤د-يمكن الوفاء بمتطلبات الإفصاح في الفقرة "٤٤أ" من خلال تقديم تحليل للحركة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية للالتزامات التي تنشأ من أنشطة تمويلية في قائمة المركز المالي، بما في ذلك التغيرات المحددة في الفقرة "٤٤ب". عندما تقوم المنشأة بالإفصاح عن هذا التحليل، يجب تقديم معلومات كافية بحيث تمكن مستخدمي القوائم المالية من ربط البنود في هذا التحليل مع قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

٤٤هـ- إذا قدمت المنشأة الإفصاح المطلوب في الفقرة "٤٤أ" مع الإفصاحات عن التغيرات في الأصول والالتزامات الأخرى، يجب على المنشأة الإفصاح عن التغيرات في الالتزامات الناشئة من أنشطة تمويلية بشكل منفصل عن التغيرات في الأصول والالتزامات الأخرى.

مكونات النقدية وما في حكمها

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

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

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

الإفصاحات الأخرى

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

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

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

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

و(ب) ملغاة.

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

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

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

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

تاريخ السريان

٥٣- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) الصادر عام ٢٠١٦ ، وباستثناء الفقرات "٤٠أ" و"٤٢أ" إلى "٤٢ب" ، يسرى على الفترات المالية التى تبدأ فى أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠ .

٥٣أ- تسرى الفقرات "٤٠أ" و "٤٢أ" إلى "٤٢ب" على الفترات التى تبدأ فى أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠ ، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) فى نفس التاريخ .

٥٣ب – ملغاة .

ملحق (أ)

قائمة التدفقات النقدية لمنشأة من غير المؤسسات المالية

أمثلة توضيحية

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

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

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

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

- تم اقتناء كافة الأسهم في الشركة التابعة بمبلغ ٥٩٠. وكانت القيم العادلة للأصول التي تم اقتنائها والالتزامات التي تم التعهد بها كما يلي:

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

- نشأ مبلغ ٢٥٠ من إصدار أسهم رأس المال، كما نشأ مبلغ إضافي قدره ٢٥٠ من اقتراض طويل الأجل.
- بلغ مصروف الفوائد ٤٠٠ سدد منها مبلغ ١٧٠ أثناء الفترة، كما تم أيضاً أثناء الفترة الحالية سداد مبلغ ١٠٠ من مصروف الفوائد عن الفترة السابقة.
- بلغت توزيعات الأرباح المدفوعة ١٢٠٠.

- بلغ التزام الضرائب في بداية ونهاية الفترة ١٠٠٠ و٤٠٠ على التوالي وقد تم الاعتراف بضرائب إضافية بمبلغ ٢٠٠ خلال الفترة، كما بلغت الضرائب المحتجزة من المنبع عن توزيعات الأرباح المحصلة ١٠٠.
- قامت المجموعة خلال الفترة باقتناء أصول ثابتة بتكلفة إجمالية تقدر بمبلغ ١٢٥٠ منها أصول بمبلغ ٩٠٠ تم اقتنائها بالأجل، كما بلغت المدفوعات النقدية لشراء أصول ثابتة ٣٥٠.
- تم بيع أصل ثابت بمبلغ ٢٠ علما بأن تكلفته الأصلية قدرها ٨٠ ومجمع إهلاكه ٦٠.
- يتضمن بند العملاء في نهاية ٢٠١٨ فوائد مستحقة بمبلغ ١٠٠.

قائمة الدخل للفترة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٨

المبيعات	٣٠٦٥٠
تكلفة المبيعات	(٢٦٠٠٠)
مجمل الربح	٤٦٥٠
الإهلاك	(٤٥٠)
المصروفات الإدارية والبيعية	(٩١٠)
مصروف الفوائد	(٤٠٠)
إيراد استثمار	٥٠٠
خسارة فروق العملة الأجنبية	(٤٠)
صافي الربح قبل الضرائب	٣٣٥٠
ضرائب الدخل	(٣٠٠)
صافي الربح	٣٠٥٠

لم تعترف المنشأة بأي عناصر للدخل الشامل الآخر خلال الفترة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١

قائمة المركز المالي في ٣١/ ١٢ / ٢٠١٨

		٢٠١٨		٢٠١٧
الأصول				
نقدية وما في حكمها		٢٣٠		١٦٠
عملاء تجاريون		١٩٠٠		١٢٠٠
مخزون		١٠٠٠		١٩٥٠
محفظة استثمارات		٢٥٠٠		٢٥٠٠
أصول ثابتة بالتكلفة	٣٧٣٠		١٩١٠	
مجمع الإهلاك	(١٤٥٠)		(١٠٦٠)	
الأصول الثابتة (بالصافي)		٢٢٨٠		٨٥٠
إجمالي الأصول		٧٩١٠		٦٦٦٠
الالتزامات				
موردون تجاريون		٢٥٠		١٨٩٠
فوائد مستحقة		٢٣٠		١٠٠
ضرائب دخل مستحقة		٤٠٠		١٠٠٠
ديون طويلة الأجل		٢٣٠٠		١٠٤٠
إجمالي الالتزامات		٣١٨٠		٤٠٣٠
حقوق المساهمين				
رأس المال		١٥٠٠		١٢٥٠
أرباح محتجزة		٣٢٣٠		١٣٨٠
إجمالي حقوق المساهمين		٤٧٣٠		٢٦٣٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين		٧٩١٠		٦٦٦٠

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

	٢٠١٨	
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
مقبوضات نقدية من العملاء	٣٠١٥٠	
مدفوعات نقدية للموردين والموظفين	(٢٧٦٠٠)	
نقدية متولدة من التشغيل	٢٥٥٠	
فوائد مدفوعة	(٢٧٠)	
ضرائب دخل مدفوعة	(٩٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		١٣٨٠
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
اقتناء الشركة التابعة (س) بعد خصم النقدية المقتناة – إيضاح (أ)	(٥٥٠)	
شراء أصول ثابتة "إيضاح (ب)"	(٣٥٠)	
متحصلات من بيع معدات	٢٠	
فوائد محصلة	٢٠٠	
توزيعات أرباح محصلة	٢٠٠	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		(٤٨٠)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
متحصلات من اقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات عن التزامات تأجير تمويلي	(٩٠)	
توزيعات أرباح مدفوعة (*)	(١٢٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة التمويل		(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها		١١٠
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة "إيضاح (ج)"		١٢٠
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة "إيضاح (ج)"		٢٣٠

(*) يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نقدي تشغيلي .

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

	٢٠١٨
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
صافي الربح قبل الضرائب	٣٣٥٠
يتم تسويته بـــ :	
الإهلاك	٤٥٠
خسارة العملة الأجنبية	٤٠
إيراد استثمار	(٥٠٠)
مصروف الفوائد	٤٠٠
	٣٧٤٠
الزيادة في أرصدة العملاء التجاريون والمديونيات الأخرى	(٥٠٠)
النقص في المخزون	١٠٥٠
النقص في الموردين التجاريين	(١٧٤٠)
النقدية المتولدة من التشغيل	٢٥٥٠
فوائد مدفوعة	(٢٧٠)
ضرائب دخل مدفوعة	(٩٠٠)
صافي النقدية من أنشطة التشغيل	١٣٨٠
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار	
اقتناء الشركة التابعة (س) بعد خصم النقدية المقتناة – إيضاح (أ)	(٥٥٠)
شراء أصول ثابتة "إيضاح (ب)"	(٣٥٠)
متحصلات من بيع معدات	٢٠
فوائد محصلة	٢٠٠
توزيعات أرباح محصلة	٢٠٠
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار	(٤٨٠)

التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
متحصلات من اقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات عن التزامات تأجير تمويلي	(٩٠)	
توزيعات أرباح مدفوعة (*)	(١٢٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة التمويل		(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها		١١٠
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة "إيضاح (ج)"		١٢٠
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة "إيضاح (ج)"		٢٣٠

(*) يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نقدي تشغيلي.

إيضاحات متممة لقائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)

(أ) الحصول على سيطرة على شركة تابعة

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

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

(ب) الأصول الثابتة

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

(ج) النقدية وما في حكمها

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

	٢٠١٨	٢٠١٧
نقدية بالخزينة وأرصدة نقدية لدى البنوك	٤٠	٢٥
استثمارات قصيرة الأجل	١٩٠	١٣٥
نقدية وما في حكمها كما سبق عرضها	٢٣٠	١٦٠
أثر التغيرات في أسعار الصرف	–	(٤٠)
النقدية وما في حكمها المعدلة	٢٣٠	١٢٠

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

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

(د) المعلومات القطاعية

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

(هـ) تسوية الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية

	٢٠١٧	تدفقات نقدية	التغيرات غير النقدية		٢٠١٨
			الاستحواذ على شركة تابعة	إيجارات جديدة	
قروض طويلة الأجل	١٠٤٠	٢٥٠	٢٠٠	–	١٤٩٠
التزامات الايجار	–	(٩٠)	–	٩٠٠	٨١٠
اجمالي الالتزامات من الأنشطة التمويلية	**١٠٤٠**	**١٦٠**	**٢٠٠**	**٩٠٠**	**٢٣٠٠**

طريقة العرض البديلة (الطريقة غير المباشرة)

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

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

ملحق (ب)

قائمة التدفق النقدي لمؤسسة مالية

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

١- يعرض المثال مبالغ الفترة الحالية فقط، ويتعين عرض المبالغ المقابلة عن الفترة السابقة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية".

٢- يتم عرض هذا المثال باستخدام الطريقة المباشرة.

	٢٠١٨
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
فوائد وعمولات محصلة	٢٨٤٤٧
فوائد مدفوعة	(٢٣٤٦٣)
متحصلات من مديونيات سبق إعدامها	٢٣٧
مدفوعات نقدية للموظفين والموردين	(٩٩٧)
	٤٢٢٤
(الزيادة) النقص في أصول التشغيل:	
تسهيلات مالية قصيرة الأجل	(٦٥٠)
ودائع محتفظ بها طبقاً لمتطلبات نقدية و(أو) رقابية	٢٣٤
قروض ممنوحة للعملاء	(٢٨٨)
صافي الزيادة في مستحقات بطاقات الائتمان	(٣٦٠)
أوراق مالية أخرى قصيرة الأجل قابلة للتداول	(١٢٠)
الزيادة (النقص) في التزامات التشغيل:	
ودائع من العملاء	٦٠٠
شهادات إيداع قابلة للتداول	(٢٠٠)
صافي النقدية من أنشطة التشغيل قبل ضرائب الدخل	٣٤٤٠
ضرائب الدخل المدفوعة	(١٠٠)
صافي النقدية من أنشطة التشغيل	٣٣٤٠

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

ملحق (ج)

تسوية الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلي

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

١- يوضح هذا المثال إحدى الطرق الممكنة لتقديم الافصاحات المطلوبة بموجب الفقرات (٤٤أ-٤٤هـ).

٢- يعرض هذا المثال مبالغ الفترة الحالية فقط، ويتعين عرض المبالغ المقابلة عن الفترة السابقة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية".

	٢٠١٧	تدفقات نقدية	التغيرات غير النقدية			٢٠١٨
			الاستحواذ على شركة تابعة	تغيرات أسعار الصرف	تغيرات القيمة العادلة	
قروض طويلة الأجل	٢٢ ٠٠٠	(١ ٠٠٠)	–	–	–	٢١ ٠٠٠
قروض قصيرة الأجل	١٠ ٠٠٠	(٥٠٠)	–	٢٠٠	–	٩ ٧٠٠
التزامات الايجار	٤ ٠٠٠	(٨٠٠)	٣٠٠	–	–	٣ ٥٠٠
أصول محتفظ بها لتغطية القروض طويلة الأجل	(٦٧٥)	١٥٠		–	(٢٥)	(٥٥٠)
اجمالي الالتزامات من الأنشطة التمويلية	**٣٥ ٣٢٥**	**(٢ ١٥٠)**	**٣٠٠**	**٢٠٠**	**(٢٥)**	**٣٣ ٦٥٠**

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)

السياسات المحاسبية والتغييرات
فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)
السياسات المحاسبية
والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

المحتويات	فقرات
هدف المعيار	١ – ٢
نطاق المعيار	٣ – ٤
تعريفات	٥ – ٦
السياسات المحاسبية	
اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية	٧ – ١٢
ثبات السياسات المحاسبية	١٣
التغييرات فى السياسات المحاسبية	١٤ – ١٨
تطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية	١٩ – ٢١
التطبيق بأثر رجعى	٢٢
القيود على التطبيق بأثر رجعى	٢٣ – ٢٧
الإفصاح	٢٨ – ٣١
التغييرات فى التقديرات المحاسبية	٣٢ – ٣٨
الإفصاح	٣٩ – ٤٠
الأخطاء	٤١ – ٤٢
القيود على إعادة العرض بأثر رجعى	٤٣ – ٤٨
الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة	٤٩
تعذر إعادة التطبيق وإعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية	٥٠ – ٥٣
إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)
السياسات المحاسبية
والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

هدف المعيار

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

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

نطاق المعيار

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

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

تعريفات

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

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

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

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

الهام نسبياً: يعتبر حذف أو تحريف البند هاماً نسبياً إذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفردًا أو مجمعاً له تأثير على القرارات الاقتصادية التى تتخذ بناءاً على استخدام القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الخطأ أو التحريف الذي تم تحديده في الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد في هذا الشأن.

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

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

و (ب) كان من المتوقع على نحومعقول الحصول عليها وأخذها فى الاعتبار عند إعداد وتصوير تلك القوائم المالية.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

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

٨- تحدد معايير المحاسبة المصرية السياسات المحاسبية التى خلصت لجنة إعدادها إلى أنها تؤدى إلى قوائم مالية تتضمن معلومات يعتمد عليها وذات صلة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التى تنطبق عليها تلك السياسات. ولا توجد حاجة لتطبيق تلك السياسات

فى الحالات التى لا يكون لتطبيقها تأثيراً ذو أهمية نسبية. إلا أنه من غير المناسب الخروج عن تطبيق معايير المحاسبة المصرية أو ترك بعض من تلك الحالات بدون تصحيح حتى ولو لم تكن لها أهمية نسبية إذا كان ذلك الخروج أو الترك يتم بهدف تحقيق عرض معين للموقف المالى للمنشاة أو لأدائها المالى أو لتدفقاتها النقدية.

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

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

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

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

(١) تعبر بأمانة عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة.

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

و (٣) محايده (خالية من التحيز).

و (٤) تتسم بالحيطة والحذر.

و (٥) مكتملة فى كافة جوانبها الهامة.

١١-عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها فيما يتعلق بالمفهوم المبين فى الفقرة "١٠" فيتعين عليها الرجوع والنظر بعين الاعتبار إلى مدى انطباق المصادر التالية مرتبة ترتيباً تنازلياً:

(أ) المتطلبات التى تتضمنها معايير محاسبة مصرية تتعامل مع موضوعات مماثلة وذات صلة.

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

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

ثبات السياسات المحاسبية

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

التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٤- تقوم المنشاة بتغيير السياسة المحاسبية فقط فى حالة ما إذا كان:

(أ) هذا التغيير مطلوب بموجب معيار محاسبى مصرى.

أو (ب) هذا التغيير يؤدى إلى قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر صلة بالمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تؤثر على المركز المالى أو الأداء المالى أو التدفقات النقدية للمنشأة.

١٥- يحتاج مستخدمو القوائم المالية لأن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لمنشأة على مدار الفترات الزمنية للوقوف على الاتجاهات فى موقفها المالى وأدائها المالى وتدفقاتها النقدية. لذا يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية فى الفترة المالية الواحدة ومن إحدى الفترات إلى الفترة التالية لها ما لم يفى التغيير فى السياسات المحاسبية بإحدى الاشتراطات الواردة فى فقرة "١٤".

١٦- لا يعد ما يلي تغييراً فى السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى تختلف فى جوهرها عن مثيلتها من المعاملات التى كانت تحدث فى الماضي.

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

١٧- ملغاة.

١٨- ملغاة.

تطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٩-مع مراعاة الفقرة "٢٣":

(أ) بالنسبة للتغيير فى سياسة محاسبية الذي ينشأ عن تطبيق معيار محاسبة مصرى لأول مرة فيتعين على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عنه طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة فى ذلك المعيار إن وجدت.

و (ب) عندما تقوم المنشأة بتغيير سياسة محاسبية نتيجة تطبيق معيار محاسبة مصرى لأول مرة وكان ذلك المعيار لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تحدد كيفية تطبيق هذا التغيير (أثر رجعى أو مستقبلى)، أو عندما تقوم المنشأة بتغيير إختيارى فى سياسة محاسبية فيتعين عليها أن تقوم بتطبيق تلك التغييرات بأثر رجعى.

٢٠-لأغراض هذا المعيار فإن التطبيق المبكر لمعيار محاسبة مصرى ما لا يعد تغييراً اختيارياً فى سياسة محاسبية.

٢١-عندما لا يوجد معيار ينطبق بصفة محددة على معاملة أو حدث أو حالة أخرى- فطبقاً للفقرة "١٢"- يمكن للإدارة فى تطبيقها لسياستها المحاسبية أن تسترشد بأحدث الإصدارات لجهات منوط بها وضع وتطوير معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل من المفاهيم لتطوير تلك المعايير. وإذا قررت المنشأة تغيير سياستها المحاسبية فى أعقاب حدوث تعديل فى هذا الإصدار فيتعين عليها معالجة هذا التغيير والإفصاح عنه باعتباره تغييراً اختيارياً فى سياسة محاسبية.

التطبيق بأثر رجعى

٢٢-مع الأخذ فى الاعتبار الفقرة "٢٣"، فعندما تقوم المنشأة بتطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى طبقاً للفقرة "١٩ (أ) أو (ب) " فيتعين عليها تسوية رصيد أول المدة لكل بند يتأثر بذلك التغيير من بنود حقوق الملكية وذلك لأبعد فترة سابقة معروضة بالإضافة إلى تعديل مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة هى التى كانت مطبقة دائماً.

القيود على التطبيق بأثر رجعى

٢٣-عندما يكون التطبيق بأثر رجعى مطلوباً بموجب الفقرة"١٩ (أ) أو (ب) "" فيتعين على المنشأة أن تطبق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى إلا إذا تعذر من الناحية العملية تحديد الآثار الخاصة بفترة محددة أو تحديد التأثير المتجمع للتغيير.

٢٤- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد الآثار المحددة التى تخص كل فترة والناتجة عن التغيير فى سياسة محاسبية معينة على معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة فيتعين على المنشأة أن تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعى على الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات فى بداية أبعد فترة يمكن معها عملياً إجراء هذا التطبيق وقد تكون أبعد فترة يمكن الوصول إليها هى الفترة الحالية. وفى هذه الحالة يتعين على المنشأة أن تقوم بإجراء تسوية مقابلة على رصيد أول المدة لكل بند من بنود حقوق الملكية تأثر عن هذه الفترة.

٢٥- عند تعذر تحديد التأثير المتجمع في بداية الفترة الحالية والناتج عن تطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، عندئذ تقوم المنشأة بتعديل معلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة اعتباراً من أقرب تاريخ يمكن فيه عملياً تحديد ذلك التأثير المتجمع.

٢٦- عندما تقوم منشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى فإنها تقوم بتطبيق تلك السياسة الجديدة على معلومات المقارنة لأبعد مدى زمني يمكن فيه تحقيق ذلك من الناحية العملية. ولا يعد التطبيق بأثر رجعى على أى فترة عملياً إلا إذا أمكن تحديد الأثر التراكمى للتطبيق على مبالغ الأرصدة الافتتاحية والختامية بقائمة المركز المالى لتلك الفترة بصورة عملية. ويعدل الرصيد الافتتاحى لكل بند من بنود حقوق الملكية – تأثر بتطبيق السياسة الجديدة – بقيمة التسوية الناشئة عن ذلك التطبيق والتى تخص فترات مالية تسبق تلك المعروضة بالقوائم المالية على أن يكون التعديل على تلك الأرصدة الافتتاحية لأبعد فترة سابقة معروضة. وعادة ما تتم التسوية على الأرباح المرحلة إلا أنها قد تتم على بند آخر من بنود حقوق الملكية (على سبيل المثال للالتزام بمتطلبات معيار محاسبة مصرى آخر). ويتم تعديل أى معلومات أخرى عن الفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية وذلك إلى أبعد مدى زمني سابق كلما كان ذلك عملياً.

٢٧- عندما يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى نظراً لعدم قدرتها على تحديد التأثير التراكمى لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة عندئذ تقوم المنشأة بموجب الفقرة "٢٥" بتطبيق المعيار بأثر مستقبلى اعتباراً من بداية أبعد فترة يمكن عندها تحديد ذلك التأثير من الناحية العملية، وفى هذه الحالة تتجاوز المنشأة عن

جزء من التسوية التراكمية على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يمثل نصيب الفترات التى تسبق ذلك التاريخ. ويسمح هذا المعيار بتغيير السياسة المحاسبية حتى ولوتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة بأثر رجعى عن أى فترة سابقة. وتقدم الفقرات من "٥٠" إلى "٥٣" إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى على فترة سابقة أو أكثر.

الإفصاح

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

(أ) إسم المعيار.

و (ب) أن التغيير فى السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار (في حالة وجودها).

و (ج) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و (د) وصف الأحكام الانتقالية (في حالة وجودها).

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

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

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

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

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

و (ح) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى بموجب الفقرة"١٩ (أ) أو (ب) " على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذي بدأ فيه ذلك التطبيق.

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

٢٩-عندما يكون للتغيير الاختيارى فى سياسة محاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة، أو عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة التسوية فى حالة وجود مثل ذلك التأثير على تلك الفترة، أو عندما يكون لهذا التغيير تأثير على الفترات المستقبلية، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

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

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

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

و (٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

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

و (هـ) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذي بدأ فيه ذلك التطبيق.

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

٣٠-فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى جديد صدر ولكن لم يبدأ سريانه بعد ولم تقم المنشأة بتطبيق ذلك المعيار، فيتعين على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلي:

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

و (ب) المعلومات المعروفة أو التى يمكن افتراضها بشكل معقول والمرتبطة بتقدير التأثير المحتمل – على القوائم المالية للمنشأة – والذي يمكن أن يترتب على تطبيق المعيار الجديد فى الفترة التى سيتم بها تطبيقه لأول مرة.

٣١-على المنشأة فى تطبيقها للفقرة "٣٠" أن تراع الإفصاح عن:

(أ) اسم المعيار الجديد.

و (ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة فى السياسة المحاسبية.

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

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

و (هـ) إما:

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

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

التغييرات فى التقديرات المحاسبية

٣٢- نتيجة لظروف عدم اليقين التى تتصف بها أنشطة الأعمال فلا يمكن قياس العديد من البنود فى القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها. وتنطوى عملية التقدير تلك على أحكام تعتمد على أحدث معلومات متاحة يعتمد عليها، فعلى سبيل المثال: قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي:

(أ) الديون الرديئة.

و (ب) تقادم المخزون.

و (ج) القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية.

و (د) الأعمار المقدرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتضمنها الأصول القابلة للإهلاك أو النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع.

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

٣٣- يعد استخدام التقديرات المحاسبية المعقولة جزءً أساسياً فى إعداد القوائم المالية ولا يؤدى إلى التقليل من مصداقيتها.

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

٣٥-يعد التغيير فى أساس القياس المطبق تغييراً فى سياسة محاسبية وليس تغييراً فى تقدير محاسبى وعندما يصعب على المنشأة التمييز بين التغيير فى سياسة محاسبية والتغيير فى تقدير محاسبى فإن ذلك التغيير يعامل كتغيير فى تقدير محاسبى.

٣٦-بخلاف التغيير الذي تنطبق عليه الفقرة "٣٧" يتم الاعتراف بتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى بأثر مستقبلى وذلك بإدراج ذلك التأثير فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن:

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

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

٣٧-عندما يؤدى تغيير فى تقدير محاسبى إلى تغييرات فى الأصول أو الالتزامات أو عندما يتعلق ذلك التغيير ببند من بنود حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو للالتزامات أو لبنود حقوق الملكية ذات العلاقة فى فترة التغيير.

٣٨-يقصد بالاعتراف بالتغيير فى التقدير المحاسبى "بأثر مستقبلى" أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغيير فى ذلك التقدير. وقد يؤثر التغيير فى التقدير المحاسبى على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط أو على أرباح أو خسائر الفترة الحالية والفترات المستقبلية. فعلى سبيل المثال: يؤثر التغيير فى تقدير قيمة الديون الرديئة على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط وبالتالي يتم الاعتراف به فى الفترة الحالية. إلا أن التغيير فى العمر الإنتاجى المقدر أو فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل قابل للإهلاك يؤثر على مصروف الإهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية من العمر الإنتاجى المقدر المتبقى للأصل.

وفى كلتا الحالتين يتم الاعتراف بتأثير التغيير الخاص بالفترة الحالية كإيراد أو كمصروف فى الفترة الحالية بينما يتم الاعتراف بالتأثير على الفترات المستقبلية – إن وجد – كإيراد أو كمصروف خلال تلك الفترات المستقبلية

الإفصاح

٣٩- على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير فى تقدير محاسبى عندما يكون له تأثير على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير على الفترات المستقبلية – إلا عندما يتعذر من الناحية العملية تقدير ذلك التأثير على الفترات المستقبلية.

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

الأخطاء

٤١- يمكن أن تنشأ الأخطاء فى الاعتراف ببنود القوائم المالية، أو فى قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تعد القوائم المالية ملتزمة بمعايير المحاسبة المصرية إذا تضمنت أخطاء ارتكبت بقصد الوصول إلى عرض معين للمركز المالى للمنشأة أو لنتائج أعمالها أو لتدفقاتها النقدية – سواء كانت او لم تكن ذات أهمية نسبية – ويتم تصحيح الأخطاء المحتملة التى يتم اكتشافها فى الفترة الحالية فى ذات الفترة قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار. إلا أن بعض الأخطاء ذات الأهمية النسبية قد لا تكتشف أحياناً إلا فى فترة تالية وعندئذ يتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة بمعلومات المقارنة المعروضة فى القوائم المالية عن الفترة التالية التى يكتشف فيها تلك الأخطاء (راجع الفقرات من "٤٢" إلى "٤٧").

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

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

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

القيود على إعادة العرض بأثر رجعى

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

٤٤- لو تعذر من الناحية العملية تحديد آثار خطأ فترة محددة على معلومات المقارنة لفترة سابقة أو أكثر من الفترات المعروضة، تقوم المنشأة بإعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة يمكن إعادة العرض لها بأثر رجعى من الناحية العملية (وقد تكون تلك الفترة هى الفترة الحالية).

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

٤٦- يتم استبعاد تصحيح خطأ الفترة السابقة من أرباح أو خسائر الفترة التى يتم اكتشاف الخطأ فيها، ويتم إعادة عرض أى معلومات معروضة (بما فى ذلك الملخصات التاريخية للبيانات المالية) إلى أبعد مدى زمني سابق يمتد إليه هذا الخطأ إذا كان ذلك ممكنا من الناحية العملية.

٤٧- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة الخطأ (على سبيل المثال: خطأ فى تطبيق سياسة محاسبية) عن كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة "٤٥" بإعادة عرض معلومات المقارنة بأثر مستقبلى من أبعد تاريخ يمكن فيه الوصول من الناحية العملية إلى تحديد لتلك القيمة، وبالتالي تتجاوز المنشأة عن جزء إعادة العرض التراكمى على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يتعلق بالآثار الناشئة عن ذلك الخطأ قبل ذلك التاريخ. وتقدم الفقرات من "٥٠" إلى "٥٣" إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تصحيح خطأ بأثر رجعى على فترة سابقة أو أكثر.

٤٨- يوجد اختلاف بين تصحيح الأخطاء والتغييرات فى التقديرات المحاسبية حيث أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هى تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى تعديل عندما تظهر معلومات إضافية، فعلى سبيل المثال: لا تعد الأرباح أو الخسائر التى تتحقق عندما تظهر نتائج فعلية لأحداث محتملة بمثابة تصحيحا لخطأ.

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

٤٩- على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلي فى تطبيقها للفقرة "٤٢":

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.

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

(١) على كل بند من بنود القوائم المالية تأثر بذلك الخطأ.

و (٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح، إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

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

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

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

تعذر إعادة التطبيق وإعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية

٥٠- فى بعض الأحوال يتعذر من الناحية العملية تعديل معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية.

فعلى سبيل المثال: قد تكون البيانات لم يتم تجميعها فى الفترة أو الفترات السابقة بشكل يسمح إما بالتطبيق بأثر رجعى لسياسة محاسبية جديدة (بما فى ذلك متطلبات الفقرات من "٥١" إلى "٥٣" الأثر المستقبلى لتطبيق تلك السياسة على فترات سابقة) أو بإعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ فترة سابقة، وقد يتعذر من الناحية العملية إعادة إنتاج مثل هذه المعلومات.

٥١- من الضرورى للمنشأة فى كثير من الأحيان عندما تطبق سياسة محاسبية على عناصر معترف بها أو مفصح عنها بالقوائم المالية عن معاملات وأحداث وحالات أخرى أن تستخدم التقديرات. ويعتبر التقدير عملية ذاتية في جوهرها (تخضع للحكم الشخصى)، وقد يتم عمل التقديرات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية. وقد يكون عمل التقديرات أكثر صعوبة عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعى أو عندما يتم إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ فترة سابقة وذلك بسبب طول الفترة الزمنية التى قد تكون انقضت منذ التاريخ الذي حدثت به المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى. إلا أن الهدف من التقديرات الخاصة بالفترات السابقة لا يختلف عنه بالنسبة للتقديرات التى تتم فى الفترة الحالية ويتمثل تحديدا فى ضرورة أن يعكس التقدير الظروف التى كانت موجودة عندما حدثت المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى.

٥٢- لذا فإن تطبيق أى سياسة جديدة بأثر رجعى أو تصحيح لخطأ فترة سابقة بأثر رجعى يستوجب تمييز المعلومات الواردة فى (أ) و (ب) أدناه عن غيرها من المعلومات الأخرى:

(أ) معلومات تقدم أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى التاريخ الذي تمت فيه المعاملة أو وقع فيه الحدث أو الظرف الآخر.

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

وبالنسبة لبعض أنواع التقديرات (مثل: تقدير القيمة العادلة التى لا تستند على سعر أو مدخلات قابلة للملاحظة) فيتعذر من الناحية العملية التمييز بين هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى استخدام تقدير مؤثر يستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات عندئذ يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصحيح خطأ الفترة السابقة بأثر رجعى.

٥٣- عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو عندما يتم تصحيح مبالغ تتعلق بفترة سابقة فلا يجوز للمنشأة أن تستخدم ما يطلق عليه "الإدراك المتأخر" ويقصد به أن تستخدم المنشأة ما هو متاح لها حاليا من معلومات وذلك سواء فى بناء افتراضات عما كانت عليه نوايا الإدارة فى فترة سابقة أو فى تقدير المبالغ المعترف بها أو التى تم قياسها أو الإفصاح عنها فى فترة سابقة. وعلى سبيل المثال: عندما تقوم منشأة بتصحيح خطأ فترة سابقة فى حساب التزامها عن الرصيد المرحل من الأجازات المرضية لموظفيها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) " مزايا العاملين" فإنها تغفل أى معلومات عن موسم ظهرت فيه أنفلونزا حادة بشكل غير معتاد لو أصبحت تلك المعلومات متاحة لها فى فترة تالية بعد اعتماد القوائم المالية للإصدار عن الفترة السابقة. وفى الحقيقة فأن احتياج المنشأة لاستخدام تقديرات ذات أهمية نسبية بصفة متكررة عندما تقوم بتعديل معلومات المقارنة المعروضة عن فترات سابقة لا يمنعها من إجراء تسويات أو تصحيحات يعتمد عليها بناء على تلك المعلومات.

إرشادات التطبيق

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

مثال: إعادة العرض بأثر رجعى للأخطاء

١-١ اكتشفت شركة (ب) خلال عام ٢٠١٧ أن بعض المنتجات التي تم بيعها خلال عام ٢٠١٦ قد تم إدراجها بالخطأ ضمن مخزون ٣٠ يونية ٢٠١٦ بمبلغ ٦٥٠٠.

١-٢ وقد تظهر الدفاتر المحاسبية للشركة (ب) عن عام ٢٠١٧ مبيعات بمبلغ ١٠٤٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٨٦٥٠٠ (تتضمن الخطأ في رصيد أول المدة للمخزون بمبلغ ٦٥٠٠) وضرائب دخل بمبلغ ٥٢٥٠.

١-٣ ظهرت البيانات المالية التالية بقائمة الدخل للشركة (ب) في عام ٢٠١٦:

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

١-٤ بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة في عام ٢٠١٦ مبلغ ٢٠٠٠٠ وبلغ رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة مبلغ٣٤٠٠٠.

١-٥ بلغ سعر ضريبة الدخل لشركة (ب) ٣٠% عن عامى ٢٠١٧ و٢٠١٦. ولم يكن لديها أى دخل أو مصروف آخر.

١-٦ بلغ رأس مال شركة (ب) ٥٠٠٠ خلال الفترات ولم تظهر بقائمة مركزها المالى أية عناصر حقوق ملكية أخرى بخلاف الأرباح المرحلة. علما بأن أسهم الشركة (ب) غير مقيدة بالبورصة ولا تقوم بالإفصاح عن نصيب السهم فى الأرباح.

شركة (ب)
بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

	٢٠١٧	٢٠١٦
مبيعات	١٠٤ ٠٠٠	٧٣ ٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٨٠ ٠٠٠)	(٦٠ ٠٠٠)
الربح قبل ضرائب الدخل	٢٤ ٠٠٠	١٣ ٥٠٠
ضرائب الدخل ٣٠%	(٧ ٢٠٠)	(٤ ٠٥٠)
الربح	**١٦ ٨٠٠**	**٩ ٤٥٠**

شركة (ب)
قائمة التغير فى حقوق الملكية

	رأس المال	الأرباح المرحلة	المجموع
الرصيد فى ٣٠ يونية ٢٠١٥	٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
ربح السنة المنتهية فى ٣٠ يونية ٢٠١٦ كما تم تعديله		٩ ٤٥٠	٩ ٤٥٠
الرصيد فى ١ يوليو ٢٠١٦	٥ ٠٠٠	٢٩ ٤٥٠	٣٤ ٤٥٠
ربح السنة المنتهية فى ٣٠ يونية ٢٠١٧		١٦ ٨٠٠	١٦ ٨٠٠
الرصيد فى ١ يوليو ٢٠١٨	**٥ ٠٠٠**	**٤٦ ٢٥٠**	**٥١ ٢٥٠**

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

١- تم إدراج بعض المنتجات (التى سبق للشركة "ب" أن باعتها خلال عام ٢٠١٦) بالخطأ ضمن المخزون في ٣٠ يونية ٢٠١٧ مبلغ ٥٠٠ ٦، وقد تم تعديل القوائم المالية في ٢٠١٦ لتصحيح هذا الخطأ. وفيما يلي ملخصاً لتأثير إعادة عرض هذه القوائم المالية علماً بأنه لا يوجد تأثير على عام ٢٠١٧.

	التأثير على ٢٠١٦
(زيادة) فى تكلفة البضاعة المباعة	(٦ ٥٠٠)
الانخفاض فى مصروف ضرائب الدخل	١ ٩٥٠
(الانخفاض) فى الربح	(٤ ٥٥٠)
(الانخفاض) فى المخزون	(٦ ٥٠٠)
الانخفاض فى التزام ضريبة الدخل	١ ٩٥٠
(الانخفاض) فى حقوق الملكية	(٤ ٥٥٠)

شركة (ب)
بيانات مستخرجة من قائمة الأرباح المرحلة

	٢٠١٧	٢٠١٦
	جنيه	جنيه
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٣٤ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
تصحيح خطأ محاسبي		
(صافي الأثر بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ ١٩٥٠)	**(٤ ٥٥٠)**	**–**
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	**٢٩ ٤٥٠**	**٢٠ ٠٠٠**
صافي الربح (٢٠١٦: معدل بتصحيح الخطأ)	**١٦ ٨٠٠**	**٩ ٤٥٠**
رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة	**٤٦ ٢٥٠**	**٢٩ ٤٥٠**

معيار المحاسبة المصرى رقم (٧)

الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٧)
الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

المحتويات	فقـــــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢
تعريفات	٣-٧
الاعتراف والقياس	
أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً فى القوائم المالية	٨-٩
أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية	١٠-١١
التوزيعات	١٢-١٣
الاستمرارية	١٤-١٦
الإفصاح	
تاريخ الإصدار	١٧-١٨
تحديث الافصاح عن الحالات التى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية	١٩-٢٠
أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية	٢١-٢٢

معيار المحاسبة المصرى رقم (٧)
الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح:

(أ) متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بناءً على أحداث تقع بعد الفترة المالية.

و (ب) الإفصاحات التى يجب أن توفرها المنشأة عن تاريخ إصدار القوائم المالية وكذلك عن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية.

كما يتطلب المعيار أيضاً ضرورة عدم قيام المنشأة بإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت هناك أحداث تقع بعد الفترة المالية تشير إلى أن فرض الاستمرارية ليس مناسباً

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية.

تعريفات

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

الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية: هى تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث فى صالح المنشأة أو فى غير صالحها. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

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

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

٤- تختلف الإجراءات التى تتبع لإصدار القوائم المالية باختلاف هيكل الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات التى تتبع فى إعداد والانتهاء من القوائم المالية.

٥- تلتزم الشركات بتقديم القوائم المالية للمساهمين لاعتمادها بعد أن يكون قد تم إصدارها من الإدارة وفى هذه الحالة يعتبر تاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ إصدارها من الإدارة وليس تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل المساهمين.

مثال:

فى ٢٨ فبراير ٢٠١٣ انتهت إدارة المنشأة من إعداد مسودة القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٢، وفى ١٨ مارس ٢٠١٣ قام مجلس الإدارة بفحص القوائم المالية وإصدارها، وفى ١٩ مارس ٢٠١٣ أعلنت المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى، وفى أول أبريل ٢٠١٣ تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين، وفى ١٥ مايو٢٠١٣ اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين فى اجتماعها السنوى القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية فى ١٧ مايو٢٠١٣.

فى هذه الحالة يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو ١٨ مارس ٢٠١٣ (تاريخ إصدارها بواسطة مجلس الإدارة).

٦- في بعض الحالات تكون إدارة المنشأة ملزمة بإصدار قوائمها المالية إلى جهة مشرفة عليها (والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين) للاعتماد. في هذه الحالات فإن القوائم المالية يكون قد تم إصدارها في تاريخ قيام الإدارة بإصدارها لهذه الجهة المشرفة عليها.

مثال:

فى ١٨ مارس ٢٠٠٤ أصدرت إدارة المنشأة القوائم المالية للجهة المشرفة عليها والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين وربما قد تتضمن ممثلين عن العاملين وأطرافاً خارجية لها مصلحة في المنشأة، وفى ٢٦ مارس ٢٠٠٤ وافقت هذه الجهة المشرفة على القوائم المالية، وفى أول أبريل ٢٠٠٤ تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين، وفى ١٥ مايو٢٠٠٤ اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية في ١٧ مايو٢٠٠٤.

في هذه الحالة تكون القوائم المالية قد تم إصدارها في ١٨ مارس ٢٠٠٤ (تاريخ إرسال الإدارة للقوائم المالية للجهة المشرفة).

٧- تتضمن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية جميع الأحداث التى تقع حتى تاريخ إصدار القوائم المالية حتى ولو كانت هذه الأحداث قد تمت بعد نشر معلومات عن الأرباح أو أية معلومات مالية وقبل إصدار القوائم المالية.

الاعتراف والقياس

أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

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

٩- فيما يلي أمثلة للأحداث التى تقع بعد الفترة المالية والتى تستوجب أن تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت:

(أ) صدور حكم قضائى بعد الفترة المالية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية، وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته، وعدم الاكتفاء بالإفصاح فقط عن هذا الالتزام المحتمل نظراً لأن الحكم القضائى يعتبر دليلاً إضافياً.

(ب) ظهور معلومات جديدة بعد الفترة المالية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد اعتراها اضمحلال فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو أن قيمة خسارة الاضمحلال السابق الاعتراف بها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل. ومثال ذلك ما يلي:

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

و (٢) بيع المخزون بعد الفترة المالية قد يوفر دليلاً على صافي القيمة البيعية لهذا المخزون فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

(ج) التعرف بعد الفترة المالية على التكلفة الفعلية لشراء أصل تم قبل تاريخ نهاية الفترة المالية أو المتحصلات الفعلية من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

(د) التعرف بعد الفترة المالية على مبالغ المشاركة فى الأرباح أو مدفوعات المكافآت إذا كان هناك التزام قانونى أو حكمى على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

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

أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

١٠ – لا تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية والتى لا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية.

١١ – من أمثلة الأحداث التالية للفترة المالية والتى لا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية، الانخفاض فى القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية. فالانخفاض فى القيمة السوقية هنا لا يتعلق بحالة الاستثمار فى تاريخ نهاية الفترة المالية ولكنه يعكس ظروف حدثت خلال الفترة اللاحقة. وبناء على ذلك لا تعدل المنشأة المبالغ المدرجة بالقوائم المالية والخاصة بالاستثمارات. وبالمثل فليس على المنشأة أن تعدل مبالغ الاستثمارات المفصح عنها فى تاريخ نهاية الفترة المالية على الرغم من أنها قد تحتاج لإضافة إيضاح آخر طبقاً للفقرة "٢١" من هذا المعيار.

التوزيعات

١٢ – إذا أعلنت المنشأة عن توزيعات لحائزى أدوات الملكية بعد الفترة المالية فإنه لا يجوز للمنشأة أن تدرج هذه التوزيعات كالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٣ – إذا كانت التوزيعات قد تم إعلانها (تم إعتمادها بواسطة الإدارة المعنية) بعد الفترة المالية ولكن قبل إصدارالقوائم المالية، فإنه لا يتم الاعتراف بهذه التوزيعات كالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية لأنه لا يوجد التزام حالى. مثل هذه التوزيعات يتم الإفصاح عنها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية".

الإستمرارية

١٤ – لا يجوز للمنشأة أن تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية إذا كانت الإدارة تنوى بعد الفترة المالية تصفية المنشأة أو أن تتوقف عن مزاولة النشاط ولا يوجد لديها بديل آخر معقول سوى ذلك.

١٥ – قد يستدعى التدهور فى نتائج التشغيل والمركز المالى بعد الفترة المالية دراسة ما إذا كان فرض الاستمرارية مازال مناسباً من عدمه. فإذا لم يعد فرض الاستمرارية مناسباً، فإن تأثير ذلك يكون خطيراً جداً حيث يتطلب هذا المعيار تعديلاً جوهرياً فى أساس المحاسبة أكثر من مجرد تعديل المبالغ المعترف بها وفقاً لأساس المحاسبة المتبع.

١٦- يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية " إفصاحات محددة عما إذا كان:

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

أو(ب) إذا كانت الإدارة على دراية بحالات عدم تأكد هامة تتعلق بأحداث أو ظروف قد تشير إلى وجود شك كبير فى قدرة المنشأة على الاستمرار فى مزاولة النشاط. وقد تنشأ هذه الأحداث أو الظروف- والتى تتطلب الإفصاح عنها- بعد الفترة المالية.

الإفصاح

تاريخ الإصدار

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

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

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

١٩- إذا حصلت المنشأة على معلومات بعد الفترة المالية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية، فيجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات التى تتعلق بتلك الأحداث فى ضوء المعلومات الجديدة.

٢٠-فى بعض الحالات تحتاج المنشأة إلى تحديث الإفصاحات بالقوائم المالية لتعكس المعلومات التى حصلت عليها بعد الفترة المالية، حتى لو لم تكن هذه الأحداث تؤثر على المبالغ المعترف بها بالقوائم المالية للمنشأة. ومن أمثلة ذلك توافر دليل بعد الفترة المالية عن التزام محتمل كان قائماً فى تاريخ نهاية الفترة المالية. وبالإضافة إلى الأخذ فى الاعتبار ما إذا كان ذلك يستدعى تكوين مخصص أو تعديله طبقاً لنص معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) فعلى المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات عن الالتزام المحتمل فى ضوء هذا الدليل.

أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

٢١ -إذا كانت الأحداث التالية للفترة المالية والتى لا تستوجب تعديلاً فى القوائم المالية جوهرية ويؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدمي القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة بناء على هذه القوائم المالية، فعلى المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل مجموعة هامة من تلك الأحداث.

(أ) طبيعة الحدث.

و (ب) تقدير الأثر المالى للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره.

٢٢- فيما يلي أمثلة على أحداث تقع فى المنشأة بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى قوائمها المالية والتى من الأهمية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم هذه القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة:

(أ) عملية اندماج كبيرة بعد الفترة المالية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة.

و (ب) الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاولة جزء من النشاط أو الدخول فى عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات.

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

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

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

و (و) المعاملات الهامة على الأسهم العادية والمعاملات المحتملة على الأسهم العادية بعد الفترة المالية.

و (ز) التغيرات الكبيرة غير العادية بعد الفترة المالية فى قيم الأصول أو أسعار الصرف.

و (ح) التغيرات فى معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب التى تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد الفترة المالية والتى لها تأثير هام على عبء الضرائب المؤجلة كأصول والتزامات (أنظر معيار المحاسبة المصري (٢٤)).

و (ط) الدخول فى ارتباطات هامة أو التزامات محتملة مثل إصدار ضمانات هامة.

و (ى) الشروع فى رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث تمت بعد الفترة المالية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)
الأصول الثابتة وإهلاكاتها

المحتويات	فقـــــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٥
تعريفات	٦
الاعتراف	٧-١٠
التكاليف الأولية	١١
التكاليف اللاحقة	١٢-١٤
القياس عند الاعتراف	١٥
عناصر التكلفة	١٦-٢٢
قياس التكلفة	٢٣-٢٨
القياس بعد الاعتراف	٢٩
نموذج التكلفة	٣٠
نموذج إعادة التقييم (ملغاة)	٣١-٤٢
الإهلاك	٤٣-٤٩
القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك	٥٠-٥٩
طريقة الإهلاك	٦٠-٦٢
الاضمحلال	٦٣-٦٤
التعويض عن الاضمحلال	٦٥-٦٦
الاستبعاد من الدفاتر	٦٧-٧٢
الافصاح	٧٣-٧٩
الأحكام الانتقالية	٨٠-٨٢

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)
الأصول الثابتة وإهلاكاتها

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية أن يستشفوا معلومات حول استثمار المنشأة فى تلك الأصول والتغير فى مثل هذا الاستثمار.

تتمثل الموضوعات الرئيسية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأصول الثابتة فى الاعتراف بالأصول وتحديد قيمها الدفترية بالإضافة إلى أعباء الإهلاك وخسائر الاضمحلال التى يعترف بها بالنسبة لتلك الأصول.

نطاق المعيار

٢- **يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن الأصول الثابتة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبى مصرى آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.**

٣- لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول الثابتة المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

أو (ب) الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة").

أو (ج) الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) "التنقيب عن وتقييم الموارد المعدنية").

أو (د) حقوق التعدين والاحتياطيات التعدينية مثل البترول والغاز الطبيعى والموارد غير المتجددة المماثلة.

إلا أن هذا المعيار يطبق على الأصول الثابتة المستخدمة فى تطوير أو صيانة الأصول المُعرَفة فى (ب) إلى (د) أعلاه.

٤- فى بعض الحالات قد تسمح معايير محاسبة مصرية أخرى بالاعتراف ببند من بنود الأصول الثابتة بناء على منهج مختلف عن ذلك المُتَبعْ فى هذا المعيار. ومع ذلك وفى مثل هذه الحالات فإن الجوانب الأخرى من المعالجة المحاسبية لهذه الأصول بما فى ذلك الإهلاك تتحدد طبقاً لمتطلبات هذا المعيار.

٥- على المنشأة في استخدامها لنموذج التكلفة فى معالجة الاستثمار العقارى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الإستثمار العقارى" أن تستخدم نموذج التكلفة الوارد فى هذا المعيار.

تعريفات

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

القيمة الدفترية: هى القيمة المعترف بها للأصل بعد خصم مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

التكلفة: هى المبلغ المدفوع من نقدية أو ما فى حكمها أو القيمة العادلة لمقابل آخر تم تقديمة لاقتناء أصل وذلك فى توقيت اقتناء أو إنشاء الأصل أوهو المبلغ المنسوب لهذا الأصل عند الاعتراف الأولى به طبقاً للمتطلبات المحددة فى معايير محاسبة مصرية أخرى (عندما ينطبق ذلك مثل معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم").

القيمة القابلة للإهلاك: هى تكلفة الأصل أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة مخصوماً منها القيمة التخريدية له.

الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على العمر الإنتاجى المقدر لهذا الأصل.

القيمة من وجهة نظر المنشأة: هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية التى تتوقع منشأة أن تحصل عليها من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر أو التى تتوقع أن تتحملها عند تسوية التزام.

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

خسارة الاضمحلال: هى المبلغ الذي تزيد به القيمة الدفترية لأصل عن قيمته الاستردادية.

الأصول الثابتة: هى البنود الملموسة التى:

(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو فى التأجير للغير أو فى أغراضها الإدارية.

و (ب) من المتوقع استخدامها على مدار أكثر من فترة واحدة.

القيمة القابلة للاسترداد: هى القيمة العادلة للأصل (مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع)، أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.

القيمة التخريدية لأصل: هى القيمة المقدرة التى يمكن لمنشأة أن تحصل عليها حالياً من التصرف فى الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد لو كان الأصل فى العمر وعلى الحالة المتوقع أن يكون عليها فى نهاية العمر الإنتاجى المقدر للأصل.

العمر الإنتاجى المقدر لأصل هو:

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن يكون الأصل متاحاً خلالها للاستخدام.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

الاعتراف

٧- يعترف بتكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل فقط عندما:

(أ) يكون من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة من هذا البند.

و (ب) يمكن قياس تكلفة البند بدرجة يعتمد عليها.

٨- عادة ما يتم الاحتفاظ بقطع الغيار ومعدات الصيانة كمخزون على أن يعترف بها كمصروف في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) مع استخدامها. ومع ذلك فإن قطع الغيار الإستراتيجية (الرئيسية) وكذا المعدات الاحتياطية تصلح لأن تكون أصولاً ثابتة عندما تتوقع المنشأة أن تستخدمها خلال أكثر من فترة واحدة.

٩- لا يصف هذا المعيار وحدة القياس التى تستخدم لأغراض الاعتراف أو بمعنى آخر ما الذي يمكن أن يشكل بنداً من بنود الأصول الثابتة. لذا يتطلب الأمر استخدام التقدير الحكمى فى تطبيق شروط الاعتراف بالأصول الثابتة وفقاً للظروف المحددة لكل منشأة. فقد يكون من الملائم تجميع البنود التى لا تعتبر بمفردها ذات أهمية نسبية مثل العدد والأدوات والاسطمبات على أن تُطبَق شروط الاعتراف على القيمة المجمعة لتلك البنود.

١٠- تقوم المنشأة – طبقاً لمبدأ الاعتراف هذا – بتقييم تكاليف كافة أصولها الثابتة فى الفترة التى تتحمل فيها تلك التكاليف. وتتضمن تلك التكاليف ما تحملته المنشأة من تكاليف أولية فى اقتناء أو إنشاء الأصل وكذا التكاليف التى تتحملها لاحقاً فى الإضافة على هذا الأصل أو فى إحلال جزء منه أو فى صيانته.

التكاليف الأولية

١١- قد يتم اقتناء بنود أصول ثابتة لأسباب ترتبط بالمحافظة على البيئة أو بتحقيق مستوى معين من الأمان. وعلى الرغم من أن اقتناء مثل هذه الأصول لا يؤدى بصورة مباشرة إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي أصل بعينه من الأصول الثابتة القائمة إلا أنه قد يكون ضرورياً لحصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. فى هذه الحالة فإن تلك الأصول ترقى للاعتراف بها كأصول ثابتة لأنها تمكن المنشأة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من أصول أخرى مرتبطة بها تزيد عما كان يمكن الحصول عليه لو لم تكن تلك الأصول الثابتة قد اقتنيت. فعلى سبيل المثال: قد يقوم أحد مصنعى الكيماويات بتطبيق عمليات جديدة للتعامل مع المواد الكيمائية بما يتوافق مع اشتراطات الجهات المعنية بالحفاظ على البيئة فيما يتعلق بإنتاج وتخزين المواد الكيماوية الخطرة. وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالتحسينات على المصنع كأصل ثابت نظراً لأن المنشأة لن تكون قادرة على إنتاج وبيع الكيماويات بدون إدخال تلك التحسينات. ومع هذا يتم مراجعة صافي القيمة الدفترية لتلك الأصول والأصول المتعلقة بها لتحديد أى اضمحلال فى قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

التكاليف اللاحقة

١٢- فى ضوء مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" لا تعترف المنشأة بتكاليف الخدمة اليومية لأصل ضمن القيمة الدفترية لهذا الأصل. وبدلاً من ذلك تعترف المنشأة بهذه التكاليف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند تحملها. وتمثل تكاليف الخدمة اليومية بصفة أساسية تكاليف العمالة والمواد المستخدمة وقد تتضمن تكلفة القطع الصغيرة. وهذه النفقات غالبا ما توصف بأنها "إصلاح وصيانة" للأصل الثابت.

١٣- قد يتطلب الأمر من منشأة القيام باستبدال أجزاء ببعض بنود أصولها الثابتة على فترات دورية. فقد يكون مطلوباً – مثلاً – إعادة تبطين فرن بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام أو استبدال المكونات الداخلية لطائرة مثل المقاعد والمطابخ عدة مرات خلال العمر الافتراضى لهيكل الطائرة. كما قد يتم اقتناء أصول ثابتة أيضاً إما بغرض التقليل من الإحلال المتكرر (مثلما يحدث من استبدال الحوائط الداخلية لمبنى) أو بغرض القيام

بإحلال غير متكرر. وفى ضوء مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧"، تعترف المنشأة ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت بالتكلفة التى تتحملها فى استبدال جزء من هذا الأصل في تاريخ تحمل تلك التكلفة وذلك إذا كان الجزء البديل يفى بشروط الاعتراف فى ذلك التاريخ. ويتم استبعاد القيمة الدفترية للأجزاء المستبدلة طبقاً لأحكام الاستبعاد الواردة بالفقرات من "٦٧" إلى "٧٢" من هذا المعيار.

١٤- قد يكون أحد شروط الاستمرار فى تشغيل بند من بنود الأصول الثابتة (طائرة على سبيل المثال) ، القيام بإجراء فحوص رئيسية بصفة دورية للكشف عن الأعطال والعيوب بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تقوم باستبدال أجزاء من هذا البند. وكلما قامت المنشأة بفحص من تلك الفحوص الرئيسية فإنها تعترف بتكلفة ذلك الفحص ضمن القيمة الدفترية للأصل كإحلال وذلك إذا كانت تكلفة الفحص تفى بشروط الاعتراف فى ذلك التاريخ. ويتم استبعاد أى قيمة دفترية متبقية من تكاليف الفحص السابق (بخلاف الأجزاء المادية) من الأصل. ويحدث هذا الاستبعاد بغض النظر عما إذا كانت تكلفة ذلك الفحص السابق قد تحددت وقت إجراء المعاملة التى ترتب عليها اقتناء الأصل أو إنشائه. ولأغراض استبعاد القيمة الدفترية المتبقية من الفحص السابق يمكن للمنشأة – إذا لزم الأمر – أن تستخدم التكلفة المقدرة لفحص مستقبلى مماثل كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الفحص القائم ضمن مكونات الأصل عندما تم اقتناء أو إنشاء ذلك الأصل.

القياس عند الاعتراف

١٥- يتم قياس أى أصل يفى بشروط الاعتراف به كأصل ثابت على أساس تكلفته.

عناصر التكلفة

١٦- تشمل تكلفة الأصل الثابت:

(أ) سعر شرائه شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وبعد استنزال كافة الخصومات التجارية والمسموحات.

(ب) أى تكاليف تتعلق مباشرةً للوصول بالأصل للموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة.

(ج) التقدير الأولى للتكاليف اللازمة لفك وإزالة الأصل وإعادة الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية وهي الالتزام الذي تتحمله المنشأة سواء عندما يتم اقتناء الأصل أو كنتيجةً لاستخدامه خلال فترة معينة فى أغراض أخرى بخلاف إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

١٧- من أمثلة التكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل الثابت:

(أ) تكاليف مزايا العاملين (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") والناتجة بصورة مباشرة من إنشاء أو اقتناء الأصل.

و (ب) تكاليف إعداد الموقع.

و (ج) التكاليف الأولية للتسليم والمناولة.

و (د) تكاليف التجميع والتركيب.

و (هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بالشكل المناسب وذلك بعد خصم صافي المتحصلات من بيع أية وحدات أنتجت أثناء إعداد الأصل للوصول إلى ذلك الموقع وتلك الحالة من التشغيل (على سبيل المثال: العينات المنتجة فى مرحلة اختبار المعدات).

و (و) الأتعاب المهنية.

١٨- تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" على التكاليف المترتبة على التزام المنشأة بفك وإزالة وإعادة تسوية الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية والتى تتحملها المنشأة خلال فترة زمنية معينة كنتيجة لاستخدام هذا الأصل فى إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. ويتم تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" فى الاعتراف بالتزام المنشأة وفى قياس ذات الالتزام المترتب على التكاليف سواء التى وردت بهذه الفقرة والتى تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) أو التى وردت بالفقرة (١٦ج) من هذا المعيار والتى تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠).

١٩- من أمثلة التكاليف التى لا تعد من تكاليف أصل ثابت:

(أ) تكاليف افتتاح منفذ جديد.

و (ب) تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة (تشمل تكاليف الإعلانات والأنشطة الدعائية).

و (ج) تكاليف ممارسة العمل فى موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (تشمل تكاليف تدريب العاملين).

و (د) المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.

٢٠- يتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت عندما يصل الأصل إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. ولذلك لا تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل التكاليف التى تتحملها منشأة فى استخدام أصل أو فى تغيير موقعه. فعلى سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت:

(أ) التكاليف التى تتحملها منشأة بعد أن يكون الأصل مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة له من قبل الإدارة ولكنه لم يتم تشغيله أو أن يكون تشغيله بأقل من طاقته الإنتاجية القصوى.

و (ب) خسائر التشغيل الأولية مثل تلك التى تتحملها منشأة خلال المرحلة التى يتطور فيها الطلب على مخرجات أصل ثابت.

و (ج) تكاليف تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من أو كل عمليات المنشأة.

٢١- تحدث بعض العمليات مع إنشاء أو تطوير أصل ثابت ولكنها لا تكون ضرورية للوصول بالأصل إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. وقد تحدث مثل تلك العمليات العرضية قبل أو فى أثناء القيام بأنشطة الإنشاء أو التطوير. وعلى سبيل المثال فقد يتحقق دخل عن طريق استخدام الموقع الذي سيقام عليه مبنى كموقف سيارات لحين الشروع فى أعمال إنشاء المبنى. ونظراً لأن العمليات العرضية ليست ضرورية للوصول بالأصل الثابت إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة، لذا يُعترف بعناصر الدخل والمصروفات المرتبطة بالعمليات العرضية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتدرج ضمن تبويبات الدخل والمصروف المناسبة.

٢٢- يتم تحديد تكلفة الأصل الذي يتم إنشاؤه ذاتياً بنفس الأسس المستخدمة فى حالة الأصل المقتنى. وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع أصول متماثلة بغرض بيعها فى إطار نشاطها المعتاد فإن تكلفة الأصول عادةً تكون هى نفس تكلفة إنشاء أصول بغرض البيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون") لذا وللوصول إلى هذه التكلفة يتم استبعاد أية أرباح داخلية. وبالمثل فلا تُدرج تكلفة الفاقد غير الطبيعى من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى التى تحملتها المنشأة فى أصل مُنشأ ذاتياً ضمن تكلفة الأصل. ويضع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكلفة الاقتراض" شروطاً معينة للاعتراف بالفوائد كأحد مكونات القيمة الدفترية للأصل الثابت المنشأ ذاتياً.

قياس التكلفة

٢٣- تقاس تكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة بالمعادل لسعره النقدي فى تاريخ الاعتراف بالبند. وعندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة تتعدى الشروط العادية للائتمان، تعترف المنشأة بالفرق بين المعادل للسعر النقدي وإجمالى المدفوعات كفائدة (تكاليف تمويل) على مدار فترة الائتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٤).

٢٤- قد يقتنى بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة فى مبادلة مع أصل غير نقدي أو أصول غير نقدية أو تشكيلة من أصول نقدية وغير نقدية. وتشير المناقشة التالية ببساطة إلى مبادلة أحد الأصول غير النقدية مع أصل آخر غير نقدي ولكنها تنطبق أيضاً على كل المبادلات المُعرَفة بالعبارة الأولى من هذه الفقرة. ويتم قياس تكلفة ذلك الأصل الثابت بالقيمة العادلة إلا إذا:

(أ) افتقدت عملية التبادل للجوهر التجارى.

أو (ب) لم تكن القيمة العادلة للأصل الذي تم استلامه وللأصل المستبدل قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها.

ويتم قياس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى ولو لم يكن باستطاعة المنشأة استبعاد الأصل المستبدل من دفاترها فى الحال. وإذا لم يقاس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة فتقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل.

٢٥- تحدد المنشأة ما إذا كانت عملية التبادل تتسم بجوهر تجارى وذلك بالنظر إلى مدى توقع المنشأة أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية كنتيجة لهذه العملية. وتتسم عملية التبادل بجوهر تجارى عندما:

(أ) تختلف مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستلم (من حيث الخطر والتوقيت والقيمة) عن مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستبدل.

أو (ب) تتغير "القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة" لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل.

و (ج) يكون الاختلاف الحادث فى (أ) أو (ب) جوهرياً بالقياس للقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد ما إذا كانت عملية التبادل تتسم بجوهر تجارى، فإن القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل يجب أن يعكس تدفقات نقدية بعد الضريبة. وقد تكون نتيجة هذا التحليل واضحة دون الحاجة إلى قيام المنشأة بإجراء عمليات حسابية مفصلة.

٢٦- تكون القيمة العادلة لأصل قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها إذا:

(أ) كان الاختلاف بين التقديرات المعقولة للقيمة العادلة فى المدى الذي يضمها غير مؤثر بالنسبة لهذا الأصل.

أو (ب) كان يمكن تحديد احتمال كل تقدير من التقديرات المختلفة داخل هذا المدى بدرجة معقولة واستخدام تلك الاحتمالات فى تقدير القيمة العادلة.

إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة سواءً للأصل المستلم أوللأصل المستبدل بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المستبدل فى قياس تكلفة الأصل المستلم ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم يمكن إثباتها بطريقة أو ضح.

٢٧- يعالج الأصل الثابت الذي يحوزه مستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي وذلك وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩).

٢٨- يمكن أن تُخفَضْ القيمة الدفترية لأصل ثابت بقيمة المنح المتعلقة بهذا الأصل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات.

القياس بعد الاعتراف

٢٩- عندما تقوم المنشأة بتحديد السياسة المحاسبية التى سيتم تطبيقها على فئة من فئات تبويب الأصول الثابتة (مثل: الأراضى أو المبانى الخ) فيجب عليها أن تطبق نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٣٠".

نموذج التكلفة

٣٠- فى ظل هذا النموذج يتم إثبات أى بند من بنود الأصول الثابتة – بعد الاعتراف به كأصل – على أساس تكلفته مخصوماً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

نموذج إعادة التقييم

من ٣١ إلى ٤٢ ملغاة.

الإهلاك

٤٣- يتم إهلاك كل جزء من الأجزاء المكونة لبند من بنود الأصول الثابتة (القابلة للإهلاك) بصورة مستقلة إذا كانت تكلفة ذلك الجزء تتسم بالأهمية النسبية لإجمالى تكلفة البند.

٤٤- تقوم المنشأة بتوزيع القيمة التى تم الاعتراف الأولى بها كأصل ثابت على الأجزاء المؤثرة المكونة لهذا الأصل على أن يتم إهلاك كل جزء من تلك الأجزاء على حده – وعلى سبيل المثال – فقد يكون من المناسب إهلاك هيكل ومحركات طائرة مملوكة للمنشأة كل على حده.

٤٥- قد يتفق أحد الأجزاء الهامة المكونة لأصل ثابت فى العمر الإنتاجى المقدر وفى طريقة إهلاكه مع العمر الإنتاجى المقدر وطريقة الإهلاك لجزء هام آخر من مكونات نفس الأصل، وفى مثل هذه الحالة يمكن أن تجمع مثل تلك الأجزاء عند تحديد عبء الإهلاك.

٤٦-عندما تقوم منشأة بإهلاك بعض الأجزاء من مكونات أصل ثابت بصورة منفردة، فإنها تقوم أيضاً بإهلاك المبلغ المتبقى من ذلك الأصل كوحدة واحدة بصورة منفردة. ويتكون المبلغ المتبقى من أجزاء من هذا الأصل لا يكون لأي منها (بصورة منفردة) قيمة مؤثرة. فإذا كانت للمنشأة توقعات متباينة لهذه الأجزاء فقد يكون من الضرورى استخدام أساليب تقريبية لإهلاك المبلغ المتبقى من الأصل والذي يتكون من تلك الأجزاء بطريقة تعبر بعدالة عن نمط استهلاك تلك الأجزاء و/أو العمر المقدر للاستفادة منها.

٤٧- قد تختار المنشأة أن تهلك بصورة منفردة تلك الأجزاء من الأصل الثابت التى ليست لها تكلفة مؤثرة بالقياس لإجمالى تكلفة ذلك الأصل.

٤٨- يتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل أخر.

٤٩- يعترف عادة بعبء الإهلاك عن أى فترة فى الأرباح أو الخسائر لتلك الفترة. ومع ذلك فإن المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها أصل ثابت تستخدم فى بعض الأحيان فى إنتاج أصول أخرى – وفى هذه الحالة – فإن عبء الإهلاك يشكل جزءاً من تكلفة الأصول الأخرى ويدرج ضمن القيمة الدفترية لهذه الأصول. وعلى سبيل المثال، يتم إدراج إهلاك منشآت ومعدات المصنع ضمن تكلفة تحويل المخزون (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون"). وبالمثل فقد يتم إدراج إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى أنشطة تطوير ضمن تكلفة أصل غير ملموس أعترف به طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة".

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك

٥٠- يجب أن توزع القيمة القابلة للإهلاك لأصل ثابت على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل.

٥١- يجب مراجعة القيمة التخريدية للأصل الثابت والعمر الإنتاجى المقدر له على الأقل فى نهاية كل سنة مالية، وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجة ذلك التغيير (التغييرات) كتغيير فى تقدير محاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٥٢- يتم الاعتراف بالإهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن قيمته الدفترية طالما لم تزد القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية. ولا تمنع الإصلاحات والصيانة التى تجرى على الأصل الحاجة لإهلاك ذلك الأصل.

٥٣- تتحدد قيمة الأصل القابل للإهلاك وذلك بعد خصم قيمته التخريدية. وفى الواقع العملى غالباً ما تكون قيمة الأصل التخريدية غير مؤثرة ولذا تصبح غير ذات أهمية نسبية عند حساب القيمة القابلة للإهلاك.

٥٤- قد تزيد القيمة التخريدية لأصل بحيث تصل إلى القيمة الدفترية للأصل أو تتجاوزها. وعندما يحدث ذلك يكون عبء إهلاك الأصل مسوياً للصفر ويظل كذلك حتى تنخفض القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية.

٥٥- يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام – أى عندما يكون فى موقعه وحالته اللازمة التى يصبح معها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة ويتوقف إهلاك الأصل بدءاً من التاريخين التاليين أيهما أسبق:

(١) التاريخ الذي يبوب فيه الأصل كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو يدرج فيه ضمن بنود جارى التخلص منها ومبوبة كمجموعة محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢).

أو (٢) فى التاريخ الذي يستبعد فيه الأصل من الدفاتر.

وبالتالي فلا يتوقف الإهلاك عندما يصبح الأصل معطلاً أو عندما يستبعد من الاستخدام النشط إلا إذا أصبح الأصل مهلك دفترياً بالكامل. ومع ذلك فمن الممكن أن يكون مبلغ عبء الإهلاك مساوياً للصفر فى ظل طرق الإهلاك المبنية على

مدى استخدام الأصل (مثل طريقة الإهلاك على أساس الوحدات المنتجة) أثناء الفترات التى لا يتم خلالها إنتاج إلا إذا كان إهلاك الأصل خلال تلك الفترات يتم بناء على عوامل أخرى (بخلاف الاستخدام) كما هو وارد بالفقرة رقم "٥٦" من هذا المعيار.

٥٦-تستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية – التى يتضمنها أصل – بصفة أساسية من خلال استخدام المنشأة لهذا الأصل. ومع ذلك فى خلال الفترات التى يكون فيها الأصل معطلاً تؤدى عوامل أخرى – فى كثير من الأحيان – مثل التقادم الفنى أو التجارى والتآكل المادى إلى نقص المنافع الاقتصادية التى كان يمكن الحصول عليها من ذلك الأصل. وبناء على ذلك تؤخذ العوامل التالية فى الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى المقدر للأصل:

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة. ويقدر هذا الاستخدام بالاسترشاد بالطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل.

(ب) التآكل المادى المتوقع الذي يعتمد على عوامل تشغيل الأصل مثل عدد الورديات التى من المقرر أن يستخدم الأصل طبقاً لها وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة ومدى العناية بالأصل والصيانة التى تجرى عليه بالفترات التى يكون الأصل خلالها معطلاً.

(ج) التقادم الفنى أو التجارى الناتج من التغيرات فى أو التحسينات على الإنتاج أو من التغير فى الطلب على مخرجات الأصل من سلع أو خدمات.

(د) المحددات القانونية أو غيرها من القيود المماثلة المفروضة على استخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء المدد المقررة لاستخدام أصل بموجب عقود أو ترتيبات.

٥٧- يتحدد العمر الإنتاجى المقدر للأصل فى ضوء المنفعة المتوقعة للمنشأة من هذا الأصل. وقد تنطوى سياسة المنشأة لإدارة الأصل على التخلص من الأصل بعد مدة زمنية محددة أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل. لذا فقد يقل العمرالإنتاجى المقدر لأصل ثابت عن العمر الاقتصادى له. إن تقدير الإدارة للعمر الإنتاجى المقدر الأصل هو من الأمور التى تخضع للحكم المهنى ويعتمد على خبرة المنشأة فى التعامل مع أصول مماثلة.

٥٨- تعتبر الأراضى والمبانى أصولاً منفصلة ويتم المحاسبة عنها بصورة مستقلة حتى لو تم اقتناؤهما معاً. - تتميز الأرض بأن العمر المقدر للاستفادة منها غير محدود ولذلك فلا يتم إهلاكها. فيما عدا بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة كمقالب للنفايات أما المبانى فإن العمر المقدر للاستفادة منها يعتبر محددا ولذلك فهى أصول قابله للإهلاك. ولا تؤثر أى زيادة فى قيمة الأرض المقام عليها المبنى على تحديد قيمة المبنى القابلة للإهلاك.

٥٩-عندما تتضمن تكلفة الأرض تكاليف فك وإزالة وترميم الموقع فإن تكلفة ذلك الجزء من الأرض يتم إهلاكه على مدار فترة المنافع التى تحصل عليها المنشأة من جراء تحمل تلك التكاليف. وفى بعض الحالات قد يكون للأرض ذاتها عمر محدد للاستفادة منها وعندئذ يتم إهلاكها بطريقة تعكس المنافع التى ستستخرج منها.

طريقة الإهلاك

٦٠- يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذي من المتوقع أن تستهلك المنشأة على أساسه المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

٦١- يجب أن يعاد النظر فى طريقة الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة فى نهاية كل سنة مالية على الأقل، وعندما يحدث تغيير مؤثر فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس التغيير فى ذلك النمط. ويجب أن تتم المحاسبة عن هذا التغيير "كتغيير فى تقدير محاسبى " طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

٦٢- يمكن استخدام طرق متعددة للإهلاك لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك لأصل على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر لذلك الأصل. وتتضمن هذه الطرق طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. وينتج عن استخدام طريقة القسط الثابت توزيع عبء ثابت للإهلاك على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل إذا لم تتغير القيمة التخريدية له. وينتج عن استخدام طريقة القسط المتناقص توزيع عبء متناقص للإهلاك على مدار العمر المقدر للاستفادة من الأصل. وينتج عن استخدام طريقة وحدات الإنتاج توزيع عبء الإهلاك على أساس الاستخدام المتوقع للأصل أو على ماهو متوقع من مخرجات. وتختار المنشأة أفضل طريقة إهلاك تعكس بشكل وثيق النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل على أن تطبق تلك الطريقة بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يحدث تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

الاضمحلال

٦٣- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان الأصل الثابت قد أضمحل. ويشرح ذلك المعيار كيفية قيام منشأة بمراجعة القيم الدفترية لأصولها وتحديد القيمة القابلة للاسترداد من الأصل ومتى تعترف المنشأة بخسارة الاضمحلال أو تعكس الخسارة المعترف بها.

٦٤- **ملغاة.**

التعويض عن الاضمحلال

٦٥-**على المنشأة أن تدرج فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) قيمة التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو التى تخلت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.**

٦٦- إن كل ما يحدث لاحقاً من اضمحلال أو خسائر فى بنود الأصول الثابتة، والمطالبات المرتبطة بتلك الأصول من طرف ثالث أو تعويضات مدفوعة عنها منه، وأية مشتريات، أو إنشاءات لأصول مستبدلة هى جميعها أحداث اقتصادية منفصلة ويتم المحاسبة عنها بشكل منفصل كما يلي:

(أ) يتم الاعتراف باضمحلال بنود الأصول الثابتة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (ب) يتحدد الاستبعاد الدفترى لبنود الأصول الثابتة التى يتم تخريدها أو التخلص منها طبقاً لهذا المعيار.

و (ج) يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.

و (د) تتحدد تكلفة بنود الأصول الثابتة التى تم إصلاحها أو المشتراة أو المنشأة كأصول مستبدلة طبقاً لهذا المعيار.

الاستبعاد من الدفاتر

٦٧- **على المنشأة أن تستبعد القيمة الدفترية للأصل الثابت من دفاترها:**

(أ) عندما يتم التخلص منه.

أو (ب) عندما لا تتوقع المنشأة أية منافع اقتصادية مستقبلية سواء من استخدامه أو التخلص منه.

٦٨-**يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) المكسب أو الخسارة من استبعاد الأصل الثابت عندما يتم استبعاد الأصل (إلا عندما يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) خلاف ذلك فى حالة البيع وإعادة التأجير). ولا يجب تبويب مثل هذه المكاسب كإيرادات.**

٦٨أ –ومع ذلك فعندما تقوم المنشأة بصورة روتينية – فى إطار أنشطتها المعتادة – ببيع أصول ثابتة كانت تحتفظ بها للتأجير للغير فعليها أن تحول تلك الأصول إلى المخزون بقيمتها الدفترية عندما تتوقف المنشأة عن تأجيرها للغير وتصبح تلك الأصول محتفظاً بها لغرض البيع. وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالعوائد من بيع تلك الأصول كإيراد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨). ولا يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) عندما يتم تحويل الأصول المحتفظ بها لغرض البيع – فى إطار النشاط المعتاد – إلى المخزون.

٦٩-يمكن أن يحدث التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة بطرق مختلفة (مثال ذلك: من خلال البيع، أو التبرع). ولتحديد تاريخ التخلص من أصل تقوم المنشأة بتطبيق شروط الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع والواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨). وينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) على التخلص من الأصول من خلال البيع وإعادة الاستئجار.

٧٠-عندما تقوم منشأة – فى ظل مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" من هذا المعيار – بالاعتراف بتكلفة إحلال جزء من أصل ثابت ضمن القيمة الدفترية لذلك الأصل، فعليها فى هذه الحالة أن تستبعد القيمة الدفترية للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا كان ذلك الجزء المستبدل (والذي حل محله جزء جديد) قد أُهلك بصورة منفصلة. وعندما لا تستطيع المنشأة فى الواقع العملى تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فيمكنها فى هذه الحالة أن تستخدم تكلفة الإحلال (للجزء الذي حل محل المستبدل) كمؤشر عما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل فى الفترة التى تم خلالها اقتناؤه أو إنشاؤه.

٧١- يتحدد المكسب أو الخسارة من استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة من الدفاتر على أساس الفرق بين صافي العوائد من التخلص من البند-إن وجدت- والقيمة الدفترية للبند المستبعد.

٧٢- يتم الاعتراف الأولى بالمقابل المستحق للمنشأة –نتيجة التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة – وذلك بالقيمة العادلة لهذا المقابل. وعندما يؤجل سداد المستحقات الناتجة عن التخلص من هذا البند فيتم الاعتراف الأولى بالعائد المستحق للمنشأة على أساس ما يعادل السعر النقدي. ويتم الاعتراف بالفرق بين: القيمة التعاقدية (الاسمية) للعائد المستحق، والمبلغ المعادل للسعر النقدي كإيراد فوائد يعكس العائد الفعال على المقابل المستحق للمنشأة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨).

الإفصاح

٧٣- يتم الإفصاح فى القوائم المالية عما يلي لكل مجموعة من مجموعات تبويب الأصول الثابتة:

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة).

و (ب) طرق الإهلاك المستخدمة.

و (ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

و (د) إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة) ومجمع الإهلاك (مضافاً إليه مجمع خسائر الاضمحلال) فى بداية ونهاية الفترة.

و (هـ) تسوية بين القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة تبين ما يلي:

(١) الإضافات.

و (٢) الأصول التى بوبت طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو ضمن مجموعة جارى التخلص منها ومبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) والاستبعادات الأخرى.

و (٣) الأصول المقتناة من خلال معاملات تجميع الأعمال.

و (٤) خسارة الاضمحلال المعترف بها أو المرتدة فى الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيارالمحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (٥) خسارة الاضمحلال والمعترف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (٦) خسارة الاضمحلال التي تم ردها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (٧) الإهلاك.

و (٨) صافي فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية من عملة القيد إلى عملة عرض مغايرة – بما فى ذلك ترجمة نشاط أجنبى إلى عملة عرض المنشأة التى يدخل النشاط الأجنبى فى قوائمها المالية.

و (٩) أية تغييرات أخرى.

٧٤- **على القوائم المالية أن تفصح أيضا عما يلي:**

(أ) مدى وجود أية قيود على ملكية المنشأة للأصول الثابتة وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.

و (ب) قيمة المبالغ المنفقة والتى أدرجت ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت أثناء فترة أنشائه.

و (ج) قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.

و (د) قيمة التعويض من طرف ثالث والذي أعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة ما لم يكن مفصحاً عنه كبند مستقل في قائمة الدخل.

٧٥- إن اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجى المقدر للأصول هما من الأمور التى تعتمد على التقدير الحكمى للإدارة. لذا فإن الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك يوفر لمستخدمى القوائم المالية معلومات تساعدهم على مراجعة السياسات التى اختارتها الإدارة وتحقق إمكانية المقارنة مع منشآت أخرى.

ولأسباب مماثلة يكون من الضرورى الإفصاح عن:

(أ) الإهلاك سواء اعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة.

و (ب) مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة.

٧٦- تقوم المنشأة –طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) –بالإفصاح عن طبيعة وتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى الذي يكون له تأثير على الفترة الحالية أو ينتظر أن يكون له تأثير فى فترات لاحقه. وقد ينشأ ذلك الإفصاح من تغييرات فى تقديرات تتعلق بما يلي:

(أ) القيم التخريدية .

و (ب) التكاليف المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت وتسوية الموقع.

و (ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول الثابتة .

و (د) طرق الإهلاك.

٧٧- **ملغاة.**

٧٨- تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة المضمحلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بالفقرة "٧٣- هـ (٤ – ٦) ".

٧٩- قد يجد مستخدمى القوائم المالية المعلومات التالية أيضاً ذات علاقة باحتياجاتهم من المعلومات، لذا فمن المفضل أن تقوم المنشآت بالإفصاح عن تلك القيم:

(أ) القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة بصفة مؤقتة.

و (ب) إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة) للأصول التى أهلكت دفترياً بالكامل ولازالت تستخدم.

و (ج) صافي القيمة الدفترية للأصول المستبعدة من الاستخدام النشط وغير المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢).

و (د) القيمة العادلة للأصول الثابتة عندما يكون الاختلاف بينها وبين القيمة الدفترية لتلك الأصول– فى ظل استخدام نموذج التكلفة –ذو أهمية نسبية للمنشأة.

الأحكام الانتقالية

٨٠- علي المنشأة التي قامت بإعادة تقييم الأصول الثابتة في ظل هذا المعيار قبل التعديل، التحول إلي نموذج التكلفة، في هذه الحالة، يتعين علي المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعي، أي لا تقوم بتعديل القيم الدفترية للأصول الثابتة ومجمع الإهلاك المتعلق بها، وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية في تاريخ التحول هي التكلفة ومجمع الإهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.

٨١- عند تطبيق أحكام الفقرة السابقة، في حالة وجود أي فائض إعادة تقييم مرتبط بالأصول الثابتة مدرج في جانب حقوق الملكية في تاريخ التحول إلي نموذج التكلفة، يمكن للمنشأة تحويل هذا الفائض إلي حساب الإرباح أو الخسائر المرحلة عندما يتم الاستغناء عن أو التخلص من الأصل، علماً بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل، وفي جميع الأحوال يجب الأخذ في الحسبان أي آثار ضريبية تترتب علي تحويل أي جزء من فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة.

٨٢- علي المنشأة مراعاة متطلبات الإفصاح الواردة بالفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "عند تطبيقها لنموذج التكلفة لأول مرة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)

المحاسبة عن المنح والإفصاح

عن المساعدات

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)
المحاسبة عن المنح الإفصاح عن المساعدات

المحتويات	فقـــــرات
نطاق المعيار	١ – ٢
تعريفات	٣ – ٦
المنح	٧ – ٢٢
المنح غير النقدية	٢٣
عرض المنح المرتبطة بأصول	٢٤ – ٢٨
عرض المنح المرتبطة بالدخل	٢٩ – ٣١
رد المنح	٣٢ – ٣٣
المساعدات	٣٤ – ٣٨
الإفصاح	٣٩

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)
المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات

نطاق المعيار

١- **يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح وكذلك فى الإفصاح عن الأشكال الأخرى للمساعدات.**

٢- لا **يتناول** هذا المعيار ما يلي:

(أ) المشاكل الخاصة التي تنشأ عن المنح في القوائم المالية التي تعكس أثر التغير في مستويات الأسعار أو في المعلومات المتممة للقوائم ذات الطبيعة المشابهة.

(ب) المساعدات المقدمة إلى منشأة في شكل مزايا في تحديد الربح أو الخسارة الضريبية أو في تحديد الالتزام الضريبي (مثل الإعفاءات الضريبية والإهلاك المعجل وتخفيض معدلات الضريبة).

(ج) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة.

(د) المنح الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة".

تعريفات

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

الحكومة: يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات والجهات المماثلة المحلية أو الدولية.

المساعدات: هي كل إجراء يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقاً لشروط معينة. ولأغراض هذا المعيار لا تشمل المساعدات المزايا التى يتم توفيرها من خلال إجراءات غير مباشرة للتأثير على الظروف التجارية العامة مثل توفير البنية الأساسية فى المناطق التى يتم تنميتها أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

المنح: هى مساعدات فى صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة فى مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التى تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به فى فترة سابقة، ويستثنى من ذلك المساعدات التى لا يمكن تحديد قيمة لها، وكذلك المعاملات مع الحكومة التى لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

المنح المرتبطة بأصول: تشمل المنح التى يكون شرطها الأساسى قيام المنشأة بشراء أو إنشاء أو اقتناء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة، وقد تتضمن الشروط الإضافية الملحقة بالمنحة تحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التى تحصل خلالها على الأصل أو التى تحتفظ خلالها بذلك الأصل.

المنح المرتبطة بالدخل: وتشمل ما يقدم من منح خلاف المرتبطة بأصول.

القروض القابلة للتنازل عنها: هى القروض التى يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة.

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

٤- تتخذ المساعدات صوراً متعددة تختلف من حيث طبيعتها ومن حيث الشروط المرتبطة بها، فقد يكون الغرض من المساعدة تشجيع المنشأة على الشروع فى تنفيذ خطة عمل معينة ما كانت لتقدم عليها لولا حصولها على تلك المساعدة.

٥- قد يترتب على حصول المنشأة على مساعدات تأثير هام فى كيفية إعداد قوائمها المالية لسببين:

أولهما: إذا كانت المساعدة تنطوى على نقل بعض الموارد الاقتصادية إلى المنشاة فإن ذلك يستلزم إيجاد طريقة ملائمة للمحاسبة عن هذه الموارد.

وثانيهما: يفضل الإشارة إلى مدى استفادة المنشأة من مثل هذه المساعدات خلال الفترة التى تعد عنها تلك القوائم بما يسهل مقارنة القوائم المالية لتلك الفترة بنظائرها فى الفترات السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت المماثلة.

٦- يطلق أحياناً على المنح مسميات أخرى مثل المعونات أو الإعانات المالية.

المنح

٧- لا تثبت المنح، بما فى ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة، إلا إذا تم التأكد المناسب من الآتى:

(أ) مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح.

و (ب) أن المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً.

٨- لا يجوز إثبات المنحة إلا إذا كان هناك تأكيد مناسب على مقدرة المنشأة بالوفاء بالشروط المصاحبة لها وأن المنشأة سوف تحصل على تلك المنحة. وجدير بالذكر أن مجرد حصول المنشأة على منحة معينة لا يعتبر فى حد ذاته دليل على أنه سيتم الوفاء بالشروط المرتبطة بها.

٩- لا تتأثر طريقة المحاسبة عن المنح بالأسلوب الذي تحصل به المنشأة على تلك المنح، ومن ثم يتم المحاسبة عن المنحة بنفس الطريقة سواء تم استلامها نقداً أو كتخفيض لالتزام مستحق.

١٠- تعالج القروض القابلة للتنازل عنها كمنح، إذا توافرت تأكيدات مناسبة على أن المنشأة ستفى بشروط التنازل عن القرض.

١٠أ- يتم معالجة المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض بسعر فائدة منخفض عن سعر السوق على أنها منحة. ويتم الاعتراف بالقرض وقياسه طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ويتم قياس المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض بسعر فائدة منخفض عن السوق بالفرق بين القيمة الدفترية الأولية للقرض محسوباً طبقاً لمعيار (٤٧) والمتحصلات المستلمة. ويتم المحاسبة عن هذه المنفعة طبقاً لهذا المعيار. وعلى المنشأة أن تأخذ فى اعتبارها الشروط والالتزام التى تم أو يجب أن يتم الوفاء بها عند تحديد التكاليف التى منح القرض من أجل التعويض عنها.

١١- بمجرد إثبات المنحه يجب معالجة الأصول أو الالتزامات المحتملة المرتبطة بها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ""المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

١٢- يعترف بالمنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بطريقة منتظمة على مدار الفترات المالية التى تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التى مُنِحَت المنحة من أجل التعويض عنها.

١٣- هناك أسلوبان رئيسيان للمعالجة المحاسبية للمنح:

- مدخل رأس المال وبموجبه يعترف بقيمة المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر.
- مدخل الدخل وبموجبه تعترف المنشأة بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار فترة مالية واحدة أو أكثر.

١٤- يستند مؤيدو مدخل رأس المال إلى المبررات الآتية:

(أ) إن المنح وسيلة من وسائل التمويل، وبالتالي تعامل كذلك فى قائمة المركز المالى وليس من خلال الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) لمقابلة بنود المصروفات التى تمولها هذه المنحة، وطالما أن هذه المنح لا ترد فيجب أن يعترف بهذه المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر.

(ب) أن المنح لا تعتبر إيراداً تكتسبه المنشأة وبالتالي فليس من المناسب إظهارها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها تمثل حافزاً يقدم دون أن يقابلها تكلفة تتحملها المنشأة.

١٥- يستند مؤيدو مدخل الدخل إلى المبررات الآتية:

(أ) إن المنح ليست تمويلاً من المساهمين، وبالتالي يجب ألا تضاف إلى حقوق الملكية، وإنما يجب معالجتها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترات المحاسبية المناسبة.

(ب) من النادر أن تكون المنح بلا مقابل وإنما تحصل عليها المنشأة نتيجة التزامها بتنفيذ إجراءات معينة تحددها الجهة التى تقدم المنحة. وبالتالي يجب الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار الفترات المالية التى تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التى مُنحت المنحة من أجل التعويض عنها.

(ج) حيث أن ضرائب الدخل والضرائب الأخرى تحمل كمصروفات وبالتالي فمن المنطقى معالجة المنح أيضاً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها امتدادا للسياسات المالية.

١٦- من الاعتبارات الأساسية لمدخل الدخل أن يتم إثبات المنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وفقاً لأساس منهجى منتظم خلال الفترات المالية التى يتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بتلك المنح، ويرجع ذلك إلى أن الاعتراف بالمنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى تاريخ استلامها لا يتفق مع مبدأ الاستحقاق (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية") وعلى ذلك، فإنه لا يجوز الاعتراف بالمنحة بهذه الطريقة إلا إذا تعذر وجود أساس لتخصيص المنحة لفترات مالية غير الفترة التى تم استلام المنحة خلالها.

١٧- من الممكن فى معظم الحالات تحديد الفترات المالية التى يتم خلالها الاعتراف بالتكاليف أو النفقات التى ترتبط بمنحة بحيث يمكن الاعتراف بهذه المنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على تلك الفترات، وينطبق ذلك على المنح التى تتخذ صورة أصل قابل للإهلاك حيث يتم عادة الاعتراف بقيمة هذه المنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على الفترات المالية التى تمثل العمر الإنتاجى المقدر للأصل وبنفس النسب التى يتم الاعتراف فيها بعبء الإهلاك على تلك الفترات.

١٨- قد تستلزم المنح التى تتخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك الوفاء بالتزام معينة وعلى ذلك يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترات المالية التى تتحمل بتكاليف تنفيذ تلك الالتزامات، فمثلاً إذا كانت المنحة التى تحصل عليها المنشأة هى قطعة أرض، وكان شرط المنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبنىً على هذه الأرض فمن المنطقى توزيع قيمة هذه المنحة على الفترات المحاسبية التى تمثل العمر الإنتاجى المقدر لذلك المبنى.

١٩- قد تحصل المنشأة أحياناً على المنحة كجزء من مساعدة إجمالية مرتبط بها مجموعة من الشروط. وفى مثل هذه الحالات يجب تحديد التكاليف والنفقات التى ستتحملها المنشأة للوفاء بكل من هذه الشروط خلال الفترات المالية التى تحصل خلالها على المنحة وقد يكون من المناسب تخصيص جزء من المنحة على أساس معين وتخصيص جزء آخر على أساس مختلف.

٢٠- يتعين الاعتراف بالمنح التى تحصل عليها المنشأة تعويضاً عن نفقات أو خسائر حدثت فعلاً أو بمثابة دعم مالى فورى لا تقابله أية نفقات فى المستقبل، فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة المالية التى تصبح هذه المنح قابلة للتحصيل.

٢١- فى حالات معينة، قد تقدم المنحة كدعم مالى فورى لمنشأة معينة وليس كحافز لها على تحمل نفقات معينة. وتقتصر هذه المنحة على المنشأة وحدها، وقد لا تستفيد منها منشآت أخرى فى نفس المجموعة التى تنتمي إليها، وفى هذه الحالة يعترف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للفترة المالية التى تستوفى فيها المنشأة شروط الحصول على تلك المنحة، مع الإفصاح عنها بصورة تكفي لفهم تأثيرها بوضوح.

٢٢- قد تكون المنحة تعويضاً عن نفقات أو خسائر تحملتها المنشأة فى فترات مالية سابقة، وفى هذه الحالة يعترف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للفترة المالية التى تصبح فيها هذه المنحة قابلة للتحصيل مع الإفصاح عنها بصورة تكفي لفهم تأثيرها بوضوح.

المنح غير النقدية

٢٣- قد تتخذ المنحة صورة أصل غير نقدي كالأراضى أو غيرها من الأصول الاقتصادية التى تستخدمها المنشأة، ومن المعتاد فى هذه الحالات تقدير القيمة العادلة لهذه الأصول غير النقدية وإثبات المنحة والأصل بهذه القيمة العادلة، ويتبع أحياناً كبديل آخر إثبات قيمة المنحة والأصل بقيمة رمزية.

عرض المنح المرتبطة بأصول

٢٤- يتم عرض المنح المرتبطة بأصول – بما فى ذلك المنح غير النقدية المثبتة بقيمتها العادلة – فى قائمة المركز المالى إما بإثباتها كإيرادات مؤجلة أو بإظهار قيمتها مخصومة من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصحيحة للأصل.

٢٥-هناك طريقتان بديلتان مقبولتان لعرض المنح أو الجزء المرتبط منها بأصول فى القوائم المالية.

٢٦- الطريقة الأولى تعتبر المنحة إيراداً مؤجلاً وإثباتها فى الأرباح أو الخسائر وفقاً لأساس منهجى منتظم على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

٢٧- الطريقة الأخرى أن تخفض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل ويتم الاعتراف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك.

٢٨- قد يؤدى شراء الأصول واستلام المنح المالية المتعلقة بها إلى تغييرات كبيرة فى التدفقات النقدية للمنشأة. ولكي يتسنى للمنشأة إظهار الاستثمارات الإجمالية فى الأصول التى تمتلكها، فغالباً ما يتم الإفصاح عن هذه التغيرات كبنود مستقلة فى قائمة التدفقات النقدية بصرف النظر عن خصم أو عدم خصم المنحة من قيمة الأصل لأغراض عرض قائمة المركز المالى.

عرض المنح المرتبطة بالدخل

٢٩- تعرض أحياناً المنح المرتبطة بالدخل فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إما فى بند مستقل أو تحت عنوان رئيسى مثل "إيرادات أخرى". وكبديل لذلك يمكن أن تظهر المنح مخصومة من المصروفات المرتبطة بها.

٣٠- يستند مؤيدو الطريقة الأولى إلى أنه من غير الملائم أن تحدث مقاصة بين مفردات صافي الدخل والمصروف وأن الفصل بين قيمة المنحة ومقدار المصروفات المرتبطة بها يسهل عملية المقارنة مع عناصر المصروفات الأخرى التى لم تتأثر بالمنحة.

أما الطريقة الثانية فتستند إلى أن المنشاة ما كانت لتتحمل هذه المصروفات لو أنها لم تحصل على تلك المنحة، وأن إظهار هذه المصروفات دون استنزال هذه المنح قد يكون مضللاً لمن يستخدمون القوائم المالية.

٣١- تعتبر الطريقتان مقبولتين لعرض المنح المرتبطة بالدخل وقد يكون الإفصاح عن مقدار المنحة ضرورياً لفهم القوائم المالية بصورة أفضل، كما يعتبر الإفصاح عن تأثير المنح على أى من بنود الدخل أو المصروفات المطلوب الإفصاح عنها بصورة منفصلة إجراء سليما.

رد المنح

٣٢- **تتم المحاسبة عن المنحة التى تصبح واجبة الرد باعتبارها تعديلاً للتقديرات المحاسبية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء") ويتبع لسداد المنحة المرتبطة بالدخل أن تخصم من الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة فإذا لم يكن ذلك الرصيد كافياً او لم يكن هناك رصيد أصلاً تعين تحميل القيمة التى يتم ردها فوراً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) كمصروف.**

وبالنسبة لرد المنح المرتبطة بالأصول فيتم تسجيلها بتعلية القيمة الدفترية للأصل أو تخفيض الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة بالقيمة واجبة الرد، ويتم تحميل الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بمجمع الإهلاك الإضافى الذي كان يجب أن تتحمله المنشأة لو لم تكن قد حصلت على تلك المنحة.

٣٣- قد تستوجب الظروف التى تؤدى إلى رد المنحة المرتبطة بأحد الأصول دراسة احتمال عدم صحة الرصيد الدفترى الجديد للأصل.

المساعدات

٣٤- استثناء من التعريف الوارد بالفقرة "٣" للمنح، فإنه توجد بعض صور للمساعدات لا يمكن تقدير قيمتها على أساس مقبول، كما أنه توجد صور من المعاملات التى تجريها المنشأة مع الهيئات لا يمكن تمييزها عن المعاملات العادية للمنشأة.

٣٥- يوجد مساعدات لا يمكن تحديد قيمتها على أساس مقبول مثل الاستشارات الفنية أو التسويقية المجانية وتقديم الضمانات، ومن أمثلة المعاملات التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة سياسة الحكومة بأن تكون مسئولة عن حصة معينة من مبيعات المنشأة، ولاجدال أن مثل هذه المساعدات أو المعاملات تعود بمنافع معينة على المنشأة، غير أن أى محاولة للفصل بين هذه المعاملات وبين الأنشطة التجارية العادية لابد أن تقوم على أسس جزافية.

٣٦- قد تكون المنفعة التى تعود على المنشأة من مثل هذه المساعدات، المشار إليها أعلاه، ذات أهمية كبيرة بحيث يجب الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة سريان المساعدات من أجل ألا تصبح القوائم المالية مضللة.

٣٧- ملغاة.

٣٨- لأغراض هذا المعيار لا تتضمن المساعدات توفير البنية الأساسية فى صورة تحسينات للشبكة العامة للمواصلات والاتصالات وتطوير التسهيلات القائمة مثل الرى أو شبكات المياه التى يتم توفيرها بصورة مستمرة وتعود بمنافع عامة على المجتمع ككل.

الإفصاح

٣٩- **يتعين الإفصاح عن الأمور التالية:**

(أ) السياسة المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى شأن المنح بما فى ذلك طرق عرض هذه المنح فى القوائم المالية.

و (ب) طبيعة ومقدار كل المنح التى تم الاعتراف بها بالقوائم المالية مع الإشارة إلى أية أشكال أخرى من المساعدات تكون المنشأة قد استفادت منها بطريق مباشر.

و (ج) الشروط أو الالتزامات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها وأية ظروف محتملة أخرى بخصوص المساعدات التى تم الاعتراف بها.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)

آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

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

المحتويات	فقـــرات
هدف المعيار	١-٢
نطاق المعيار	٣-٧
تعريفات	٨
شرح تفصيلي لبعض التعريفات	
عملة التعامل	٩-١٤
صافي الاستثمار فى نشاط أجنبى	١٥
البنود ذات الطبيعة النقدية	١٦
ملخص للمنهج الواجب تطبيقه وفقاً لهذا المعيار	١٧-١٩
استخدام عملة التعامل فى إثبات المعاملات التى تتم بعملة أجنبية	
الاعتراف الأولى	٢٠-٢٢
المعالجة فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة	٢٣-٢٦
الاعتراف بفروق العملة	٢٧-٣٤
تغيير عملة التعامل	٣٥-٣٧
استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل	
الترجمة إلى عملة العرض	٣٨-٤٣
ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى	٤٤-٤٧
التخلص الكلى أو الجزئى من نشاط أجنبى	٤٨-٤٩
الآثار الضريبية لكافة فروق العملة	٥٠
الإفصاح	٥١-٥٧

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

هدف المعيار

١- تمارس المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين: الأولى أن تجرى معاملات بعملات أجنبية والثانية أن يكون لديها نشاط أجنبى، كما قد تقوم المنشأة بالإضافة إلى ذلك بعرض قوائمها المالية بعملة أجنبية. ويتمثل الغرض من هذا المعيار فى شرح كيفية إدراج المعاملات بعملة أجنبية والأنشطة الأجنبية ضمن القوائم المالية لمنشأة وكذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.

٢- تتمثل الموضوعات الأساسية بهذا المعيار فى تحديد سعر (أسعار) الصرف الذي يجب استخدامه، وكيفية إثبات أثر التغيرات فى أسعار الصرف فى القوائم المالية.

نطاق المعيار

٣- **يطبق هذا المعيار فى:**

(أ) المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية فيما عدا معاملات وأرصدة المشتقات التى تقع فى نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية.

و (ب) ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للأنشطة الأجنبية التى يتم إدراجها فى القوائم المالية للمنشأة سواء عن طريق التجميع الكلى أو بتطبيق طريقة حقوق الملكية.

و (ج) ترجمة المركز المالى ونتائج أعمال المنشأة إلى عملة العرض.

٤- يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية وبالتالي استبعدت هذه المشتقات من نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) (هذا المعيار). ومع ذلك فإن المشتقات بالعملة الأجنبية التى تخرج عن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) تدخل ضمن نطاق تطبيق هذا المعيار (مثال ذلك: بعض مشتقات العملة الأجنبية المتضمنة فى عقود أخرى). بالإضافة إلى ذلك يطبق هذا المعيار عندما تترجم منشأة مبالغ متعلقة بمشتقات من عملة التعامل إلى عملة العرض.

٥- لا يطبق هذا المعيار على محاسبة التغطية لبنود بعملة أجنبية بما فى ذلك تغطية صافي الاستثمار فى نشاط أجنبى. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على محاسبة التغطية.

٦- يطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية لمنشأة بعملة أجنبية ويحدد المعيار مجموعة من المتطلبات يتم مراعاتها لكي توصف القوائم المالية الناتجة بأنها تتوافق مع معايير المحاسبة المصرية. وفى حالة ترجمة معلومات مالية إلى عملة أجنبية بما لا يفى بهذه المتطلبات، فيحدد هذا المعيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

٧- لا يطبق هذا المعيار على عرض التدفقات النقدية الناتجة عن معاملات بعملة أجنبية بقائمة التدفقات النقدية أو على ترجمة التدفقات النقدية لنشاط أجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية").

تعريفات

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

سعر الإقفال: هو سعر الصرف اللحظى السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

فرق العملة: هو الفرق الناشئ عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف: هو معدل التبادل بين عملتين مختلفتين.

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

العملة الأجنبية: هى أى عملة أخرى بخلاف عملة التعامل للمنشأة.

النشاط الأجنبى: هو كيان يتمثل فى شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع – للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية – وتقع أنشطته فى بلد آخر بخلاف البلد التى تقع فيه المنشأة التى تعرض قوائمها المالية أو يمارس أنشطته بعملة تختلف عن العملة التى تعرض بها تلك القوائم.

عملة التعامل (عملة القيد): هى عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التى تمارس فيها المنشأة أنشطتها.

المجموعة: هى شركة أم وكافة المنشآت التابعة لها.

البنود ذات الطبيعة النقدية: هى النقدية المحتفظ بها والأصول والالتزامات التى سوف تُحصل أو تُدفع بوحدات ثابتة أو قابلة للتحديد من العملة.

صافي الاستثمار فى نشاط أجنبى: هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافي أصول ذلك النشاط الأجنبى.

عملة العرض: هى العملة التى تعرض بها منشأة قوائمها المالية.

سعر الصرف اللحظى السائد: هو سعر صرف التسليم الفورى لوحدات العملة.

شرح تفصيلي لبعض التعريفات

عملة التعامل

٩- تعرف البيئة الاقتصادية الأساسية التى تعمل بها المنشأة عادةً بأنها البيئة التى تقوم فيها المنشأة بتوليد وإنفاق النقدية، وتأخذ المنشأة العوامل التالية فى اعتبارها عند تحديد عملة التعامل الخاصة بها:

(أ) العملة:

(١) التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات السلع والخدمات (وغالباً ما تكون هى العملة التي تتحدد على أساسها وتسوى بها أسعار بيع سلع وخدمات المنشأة).

و (٢) الرسمية للدولة التى تتحدد فيها أسعار المبيعات لسلع وخدمات المنشأة وفقاً لقوى المنافسة واللوائح والقوانين السائدة بها.

(ب) العملة التى تؤثر بشكل أساسى على تكلفة العمالة والمواد الخام والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير السلع والخدمات (وغالباً ما تكون هى العملة التى تتحدد على أساسها وتسوى بها تلك التكاليف).

١٠- وقد تقدم العوامل التالية أيضاً دليلاً على عملة التعامل للمنشأة:

(أ) العملة التى تتولد بها أموال من أنشطة التمويل (على سبيل المثال من خلال إصدار أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية).

(ب) العملة التى يتم بها عادةً الاحتفاظ بالمتحصلات من أنشطة التشغيل.

١١- تؤخذ العوامل الإضافية التالية فى الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لنشاط أجنبى وما إذا كانت هى نفس عملة التعامل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية (ويقصد هنا بالمنشأة التى تعرض قوائمها المالية المنشأة التى تملك نشاط أجنبى فى صورة شركة تابعة أو فرع أو شركة شقيقة أو مشروع مشترك):

(أ) ما إذا كانت أنشطة النشاط الأجنبى تمارس كامتداد للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية بدلاً من أن تمارس بدرجة مؤثرة من الاستقلالية. وعلى سبيل المثال، تكون أنشطة النشاط الأجنبى امتداداً للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية عندما تقتصر تلك الأنشطة على بيع سلع يتم استيرادها من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية وتوريد حصيلة

المبيعات إليها. وعلى الوجه الآخر ينظر للنشاط الأجنبى على أنه يمارس أنشطته بدرجة كبيرة من الاستقلالية – على سبيل المثال – عندما يكون تجميعه للنقدية والبنود الأخرى ذات الطبيعة النقدية وتكبده للمصروفات وتوليده للدخل وترتيبه للحصول على اقتراض يتم كله بشكل أساسى بعملته المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة التى تعرض قوائمها المالية تمثل نسبة كبيرة أو صغيرة من أنشطة النشاط الأجنبى.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبى تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية وتكون متاحة بصورتها الراهنة للتحويل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية بسهولة.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبى كافية لخدمة التزامات الدين القائمة أو المتوقعة بشكل معتاد دون الحاجة إلى الحصول على أموال من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية.

١٢- عندما تختلط المؤشرات السابقة ولا تكون عملة التعامل واضحة، تستخدم الإدارة حكمها المهنى فى تحديد أصلح عملة تعامل يمكن أن تعكس صورة أمينة للآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وكجزء من هذا المنهج فإن الإدارة تعطى الأولوية للمؤشرات الأولية الواردة فى الفقرة "٩" قبل أن تأخذ فى الاعتبار المؤشرات الواردة فى الفقرات "١٠" و"١١" التى وضعت لتقدم دليلاً إضافياً مؤيداً لتحديد عملة التعامل للمنشأة.

١٣- تعكس عملة التعامل لمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات الصلة بها. وبناء على ذلك فبمجرد أن تُحدَد عملة التعامل فإنه لا يتم تغييرها إلا إذا حدث تغيير فى هذه المعاملات والأحداث والظروف الأساسية.

١٤- ملغاة.

صافي الاستثمار فى نشاط أجنبى

١٥- قد يكون لدى المنشأة بنداً ذا طبيعة نقدية مستحقاً على أو إلى نشاط أجنبى. فالبند الذي لم يخطط لتسويته أو يكون من المستبعد حدوث ذلك فى المستقبل المنظور يعد جزءاً من صافي استثمار المنشأة فى ذلك النشاط الأجنبى، ويتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرات "٣٢" و"٣٣". وقد تتضمن مثل تلك البنود ذات الطبيعة النقدية مستحقات طويلة الأجل أو قروض، ولكنها لا تتضمن أرصدة العملاء أو الموردين التى تنشأ من المعاملات التجارية.

١٥أ- إن المنشأة التى لديها بنوداً ذات طبيعة نقدية مستحقة السداد من أو إلى نشاط أجنبى كما هى معرفة فى الفقرة "١٥" أعلاه، قد تكون أى شركة تابعة للمجموعة. فعلى سبيل المثال: لدى إحدى المنشآت شركتين تابعتين (أ)، (ب). وتمثل الشركة التابعة (ب) نشاطاً أجنبياً وقامت الشركة التابعة (أ) بمنح قرض إلى الشركة التابعة (ب). فى هذه الحالة يعتبر قرض الشركة (أ) المستحق السداد من الشركة (ب) جزءاً من صافي استثمار المنشأة الأم فى الشركة التابعة (ب) عندما تكون تسوية ذلك القرض غير مخطط لها أو مستبعدة الحدوث فى المستقبل المنظور. ويصح ذلك أيضاً إذا كانت الشركة التابعة (أ) هى فى حد ذاتها نشاط أجنبى.

البنود ذات الطبيعة النقدية

١٦- يتميز البند ذوالطبيعة النقدية بطابع أساس هو الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومن الأمثلة على ذلك: العملاء، سلف العاملين والاقراض المعترف بها كأصول وكذلك الموردون ومعاشات العاملين ومزاياهم الأخرى التى يستحق سدادها نقداً والمخصصات المقرر تسويتها نقداً وكذلك التوزيعات النقدية المعترف بها كالتزام. وبالمثل فإن أى عقد لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها أو كمية متغيرة من الأصول- تكون فيه القيمة العادلة التى سيتم استلامها (أو تسليمها) تساوى عدداً ثابتاً أو قابلاً للتحديد من وحدات العملة – هو من البنود ذات الطبيعة النقدية.

وعلى العكس من ذلك فإن الطابع الأساسى الذي يميز البند ذوالطبيعة غير النقدية هو غياب الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومثال ذلك: المبالغ المدفوعة مقدماً عن سلع وخدمات (مثل الإيجار المدفوع مقدماً)، الشهرة، الأصول غير الملموسة، المخزون، الأصول الثابتة، والمخصصات المقرر تسويتها من خلال تسليم أصل ذو طبيعة غير نقدية.

ملخص للمنهج الواجب تطبيقه وفقاً لهذا المعيار

١٧- عند إعداد القوائم المالية فإن كل منشأة تقوم بتحديد عملة التعامل الخاصة بها طبقاً للفقرات من "٩" إلى "١٤ سواء أكانت تلك المنشأة تمثل كياناً بذاته، أو كياناً له أنشطة أجنبية (مثل منشأة أم)، أو نشاط أجنبى (مثل منشأة تابعة أو فرع). وتقوم المنشأة بترجمة بنود العملة الأجنبية إلى عملة التعامل الخاصة بها وتقوم بالاعتراف بآثار هذه الترجمة طبقاً لما ورد بالفقرات من "٢٠" إلى "٣٧" والفقرة "٥٠".

١٨- تضم الكثير من المنشآت التى تعرض قوائمها المالية عدداً من الكيانات المنفردة (مثل حالة المجموعة المكونة من منشأة أم وشركة تابعة أو أكثر). وقد يوجد لدى أنواع مختلفة من المنشآت – سواء أكانت أعضاءً فى مجموعة أو غير ذلك – استثمارات فى شركات شقيقة أو مشروعات مشتركة كما يمكن أن يكون لديها أيضاً فروعاً. ومن الضرورى أن تتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لكل كيان من الكيانات التى تدخل ضمن المنشأة التى تعرض قوائم مالية إلى العملة التى تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية.

ويسمح هذا المعيار للمنشأة التى تعرض قوائم مالية بأن تكون عملة العرض الخاصة بها هى أية عملة (أو عملات). وتتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لأي كيان يدخل ضمن تلك المنشأة وتختلف عملة تعامله عن عملة عرض القوائم المالية لها وذلك طبقاً للفقرات من "٣٨" إلى "٥٠".

١٩- ويسمح هذا المعيار أيضاً للمنشأة المنفردة التى تعد قوائم مالية أو للمنشأة التى تعد قوائم مالية مستقلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" بأن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت العملة التى تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها، عندئذ يتم أيضاً ترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض الخاصة بها طبقاً للفقرات من "٣٨" إلى "٥٠".

استخدام عملة التعامل فى إثبات المعاملات التى تتم بعملة أجنبية

الاعتراف الأولى

٢٠- المعاملة بعملة أجنبية: هى المعاملة التى تتم أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية بما فى ذلك المعاملات التى تنشأ عندما تقوم منشأة:

(أ) بشراء أو بيع سلع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية.

أو (ب) باقتراض أو إقراض أموال وتكون المبالغ المستحقة السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.

أو (ج) باقتناء أو التخلص من أصول أو تكبد أو تسوية التزامات محددة بعملة أجنبية.

٢١- **تثبت المعاملة التى تتم بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولى بها بعملة التعامل للمنشأة وذلك على أساس ترجمة قيمة العملة الأجنبية التى تتم بها المعاملة باستخدام سعر الصرف اللحظى السائد بين عملة التعامل والعملة الأجنبية فى تاريخ المعاملة.**

٢٢- ويعد تاريخ المعاملة: هو التاريخ الذي تستوفى فيه المعاملة لأول مرة شروط الاعتراف بها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية. ولأسباب عملية عادةً ما يستخدم سعر صرف يقارب السعر الفعلى السائد فى تاريخ المعاملة، فقد يستخدم مثلاً متوسط سعر الصرف خلال أسبوع أو شهر فى إثبات كافة المعاملات التى تحدث خلال تلك الفترة وذلك على مستوى كل عملة. ومع ذلك فإن استخدام متوسط سعر صرف خلال فترة معينة لا يكون ملائماً عندما تشهد تلك الفترة تقلبات مؤثرة فى أسعار صرف العملات الأجنبية.

المعالجة فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة

٢٣- **فى نهاية كل فترة مالية:**

(أ) تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال.

و (ب) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة (*).

و (ج) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة فى التاريخ الذي يتم فيه تحديد القيم العادلة.

٢٤- تتحدد القيمة الدفترية لأي بند باستخدام معايير المحاسبة المصرية الأخرى المناسبة لذلك البند. وبغض النظر عن تحديد القيمة الدفترية على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة فعندما تكون تلك القيمة محددة بعملة أجنبية عندئذ يتم ترجمتها لعملة التعامل طبقاً لهذا المعيار.

٢٥- تتحدد القيمة الدفترية لبعض البنود بمقارنة مبلغين أو أكثر، فعلى سبيل المثال: تتحدد القيمة الدفترية للمخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة الاستردادية أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون". وبالمثل ووفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" تتحدد القيمة الدفترية لأصل – توجد مؤشرات على

(*) إن استخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة فى ترجمة البنود بالعملة الأجنبية ذات الطبيعة غير النقدية والتى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية يعنى ترجمة المعاملات التى نشأت عنها أرصدة هذه البنود طبقاً لأسعار الصرف التاريخية التى كانت سائدة فى تاريخ إجراء تلك المعاملات ومن ثم لا ينشأ فروق عملة من ترجمة هذه البنود كما لو كانت المنشأة لا تقوم بإعادة ترجمتها فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة لتاريخ الاعتراف الأولى بها.

اضمحلاله – على أساس قيمته الدفترية (قبل أن تؤخذ فى الاعتبار أى خسائر محتملة لاضمحلاله) أو قيمته القابلة للاسترداد أيهما أقل. وعندما يكون مثل هذا الأصل ذا طبيعة غير نقدية ويتم قياسه بعملة أجنبية فإن قيمته الدفترية تتحدد بمقارنة:

(أ) التكلفة أو القيمة الدفترية – حسبما يكون أيهما مناسباً – مترجمة بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذي حددت فيه تلك القيمة (أى بالسعر السائد فى تاريخ المعاملة وذلك بالنسبة لبند تم قياسه على أساس التكلفة التاريخية)

و (ب) صافي القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للاسترداد – حسبما يكون أيهما مناسباً – مترجماً بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذي حددت فيه تلك القيمة (أى باستخدام سعر الإقفال فى تاريخ نهاية الفترة المالية).

وقد يكون أثر هذه المقارنة هو الاعتراف بخسائر اضمحلال بعملة التعامل لم تكن ستعترف بها بالعملة الأجنبية أو قد يحدث العكس.

٢٦- عندما تتوافر عدة أسعار صرف، يكون سعر الصرف المستخدم هو ذلك السعر الذي كان يمكن أن تسوى به التدفقات النقدية المستقبلية التى تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت فى تاريخ القياس. وإذا كان سعر الصرف الذي يمكن تبادل عملتين على أساسه غير متوافر لفترة مؤقتة عندئذ يكون سعر الصرف المستخدم هو أول سعر تالى يمكن إجراء ذلك التبادل على أساسه.

الاعتراف بفروق العملة

٢٧- كما هو مشار إليه فى الفقرة "٣أ" والفقرة "٥" من هذا المعيار، يسرى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على محاسبة التغطية للبنود المثبتة بعملة أجنبية. ويتطلب تطبيق محاسبة التغطية من المنشأة أن تعالج بعض فروق العملة بطريقة مختلفة عن تلك التى يتطلبها هذا المعيار. فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) من المنشأة أن تقوم بالاعتراف الأولى بفروق العملة المرتبطة بالبنود ذات الطبيعة النقدية – عندما تفى تلك البنود بالشروط المؤهلة لها كأدوات تغطية فى معاملة تغطية تدفق نقدي – ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية وذلك إلى الحد الذي تكون فيه معاملة التغطية فعالة.

٢٨- **تعترف المنشأة بفروق العملة الناتجة عن تسوية بنود ذات طبيعة نقدية أو عن ترجمة بنود ذات طبيعة نقدية – باستخدام أسعار صرف تختلف عن تلك التى استخدمت فى ترجمتها عند الاعتراف الأولى بها فى نفس الفترة أو فى قوائم مالية سابقة – وذلك ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى تنشأ فيها هذه الفروق فيما عدا تلك المبينة فى الفقرة "٣٢".**

٢٩- عندما تنشأ بنود ذات طبيعة نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويتغير سعر الصرف بين تاريخ حدوث المعاملة وتاريخ تسوية البنود، فإنه ينتج عن ذلك فرق عملة. وعندما يتم تسوية تلك المعاملة خلال نفس الفترة المحاسبية التى حدثت بها فإن كل فرق العملة يعترف به فى ذات الفترة، أما إذا تم تسوية المعاملة فى فترة محاسبية لاحقة، فإن فرق العملة المعترف به فى كل فترة حتى تاريخ التسوية يتم تحديده وفقاً للتغير فى أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠- **عندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية ضمن الدخل الشامل الآخر فينبغى أيضاً الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر. وعلى العكس من ذلك، فعندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فينبغى أيضاً الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).**

٣١- تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى من المنشأة أن تعترف ببعض المكاسب والخسائر ضمن الدخل الشامل الآخر. وعندما يكون قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، فإن الفقرة ٢٣ (ج) من هذا المعيار – أى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) – تتطلب ترجمة قيمة ذلك الأصل المعاد تقييمه وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى التاريخ الذي يتم فيه تحديد تلك القيمة مما يؤدى إلى فرق عملة يعترف به أيضاً ضمن الدخل الشامل الآخر.

٣٢- **يتم الاعتراف بفروق العملة – الناشئة عن ترجمة أى بند ذو طبيعة نقدية يشكل جزءاً من صافي استثمار المنشأة (التى تعرض قوائم مالية) فى نشاط أجنبى (راجع الفقرة "١٥" من هذا المعيار) – وذلك فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالقوائم المالية**

المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أو بالقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى حسب الأحوال. وفى القوائم المالية التى تضم كل من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث فى حالة القوائم المالية المجمعة عندما يكون النشاط الأجنبى شركة تابعة) فيتم الاعتراف الأولى بمثل تلك الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية على أن يتم تسويتها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند التخلص من صافي الاستثمار طبقاً لمتطلبات الفقرة رقم "٤٨".

٣٣- عندما يشكل بنداً ذو طبيعة نقدية جزءاً من صافي استثمار المنشأة – التى تعرض قوائم مالية – فى نشاط أجنبى ويكون هذا البند بذات عملة تعامل المنشأة التى تعرض قوائم مالية ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى وفقاً للفقرة "٢٨". وعندما يكون هذا البند بذات عملة التعامل للنشاط الأجنبى ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية وفقاً للفقرة "٢٨". أما إذا كانت عملة هذا البند تختلف عن عملة التعامل لكل من المنشأة التى تعرض قوائم مالية والنشاط الأجنبى فينشأ عن ذلك فرق عملة فى كل من القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية والقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى وفقاً للفقرة "٢٨". ويتم الاعتراف بمثل هذه الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر فى القوائم المالية التى تضُم كل من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث بالقوائم المالية التى يدرج بها النشاط الأجنبى بأسلوب التجميع الكلى أو يتم بها المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية).

٣٤- عندما تمسك منشاة حساباتها بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها، عندئذ تقوم المنشأة فى التاريخ الذي تعد فيه قوائمها المالية بترجمة جميع المبالغ إلى عملة التعامل طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٦". وينتج عن تلك الترجمة نفس المبالغ بعملة التعامل التى كان يمكن أن تنشأ لو كانت هذه البنود قد سجلت بعملة التعامل منذ البداية. فعلى سبيل المثال، يتم ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية إلى عملة التعامل باستخدام سعر الإقفال بينما تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتى يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة التى أدت إلى الاعترف بها.

تغيير عملة التعامل

٣٥- عندما يحدث تغيير فى عملة التعامل لمنشأة، فعلى المنشأة تطبيق إجراءات الترجمة التى تنطبق على عملة التعاملات الجديدة وذلك من تاريخ التغيير.

٣٦- كما هو موضح بالفقرة "١٣" فإن عملة التعامل لمنشأة تعكس المعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات العلاقة بتلك المنشأة. وبالتالي فبمجرد تحديد عملة للتعامل فإنه يمكن تغييرها فقط عندما يحدث تغيير فى تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وعلى سبيل المثال فقد يؤدى التغيير فى العملة التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات سلع وخدمات منشأة إلى تغيير فى عملة التعامل لتلك لمنشاة.

٣٧- يتم المحاسبة عن أثر التغيير فى عملة التعامل بشكل مستقبلى، وبعبارة أخرى تقوم المنشأة بترجمة كافة البنود إلى عملة التعامل الجديدة باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ التغيير. وتعامل المبالغ المترجمة للبنود ذات الطبيعة غير النقدية كما لو كانت تمثل التكلفة التاريخية لها.

وبالنسبة لفروق العملة الناشئة من ترجمة نشاط أجنبى والتى سبق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر طبقاً للفقرتين "٣٢" و"٣٩ (ج) " فلا يعاد تبويبها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إلا عندما يتم التخلص من هذا النشاط.

استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل

الترجمة إلى عملة العرض

٣٨- يمكن لأي منشاة أن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات) فإذا كانت عملة العرض تختلف عن عملة التعامل للمنشاة فإنها تقوم بترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض الخاصة بها. وعلى سبيل المثال: عندما تحتوي مجموعة على منشآت منفردة ذات عملات تعامل مختلفة عندئذ تستخدم عملة مشتركة للتعبير عن نتائج الأعمال والمركز المالى لكل منشأة بما يمكن من عرض قوائم مالية مجمعة.

٣٩- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى <u>لا تعد</u> عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم" إلى عملة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية:

(أ) يتم ترجمة أصول والتزماتات كل قائمة مركز مالى معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال فى تاريخ كل قائمة مركز مالى.

و (ب) يتم ترجمة بنود الدخل والمصروفات فى كل قائمة دخل معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لأسعار الصرف السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات.

و (ج) يتم الاعتراف بكافة فروق العملة الناتجة كبند مستقل فى الدخل الشامل الآخر.

٤٠- لأسباب عملية عادةً ما تترجم بنود الدخل والمصروف باستخدام سعر صرف مقارب لأسعار الصرف الفعلية السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات مثل متوسط سعر الصرف خلال الفترة، ومع ذلك فعندما تحدث تقلبات مؤثرة فى أسعار الصرف خلال فترة معينة فلا يعد استخدام متوسط سعر الصرف عن تلك الفترة مناسباً.

٤١- تنشأ فروق الترجمة المشار إليها فى الفقرة "٣٩ (ج) " من:

(أ) ترجمة بنود الدخل والمصروفات بأسعار الصرف السائدة فى تواريخ المعاملات وترجمة الأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة الرصيد الافتتاحى لصافي الأصول بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق له.

ولا يتم الاعتراف بهذه الفروق ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) نظراً لأن التغيرات فى أسعار الصرف تكون ذات تأثير ضئيل أو غير ذى تأثير مباشر على التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الحالية والمستقبلية. ويعرض المبلغ المتراكم لفروق العملة ببند مستقل فى حقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبى.

عندما تتعلق فروق العملة بنشاط أجنبى يتم تجميعه ولكنه غير مملوك بالكامل للمجموعة، فإن فروق العملة المتراكمة الناتجة عن الترجمة والمنسوبة إلى أصحاب الحصص غير المسيطرة تحمل على حقوق أصحاب الحصص غير المسيطرة ويعترف بها كجزء منها فى قائمة المركز المالى المجمعة.

٤٢- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشأة من عملة التعامل الخاصة بها – والتى تعد "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم"- إلى عملة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية: -

(أ) يتم ترجمة جميع المبالغ (أى الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصروفات بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال فى تاريخ أحدث قائمة مركز مالى.

(ب) أما عندما تترجم المبالغ إلى "عملة اقتصاد لا يتسم بالتضخم" فإن أرقام المقارنة يجب أن تكون بنفس المبالغ التى تم عرضها تحت عنوان "السنة الجارية" فى القوائم المالية ذات الصلة للسنة السابقة (أى لا يتم تعديلها بالتغيرات اللاحقة فى المستوى العام للأسعار أو التغيرات اللاحقة فى أسعار الصرف).

٤٣ – ملغاة.

ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى

٤٤ – تنطبق الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" بالإضافة إلى الفقرات من "٣٨" إلى "٤٣" عندما يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى إلى عملة عرض بما يمكن من تضمين النشاط الأجنبى – سواء بالتجميع الكلى أو باستخدام طريقة حقوق الملكية – فى القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية.

٤٥ – تتبع إجراءات التجميع العادية عند ضم نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى مع نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى تعرض قوائم مالية مثل استبعاد الأرصدة المتبادلة مع المجموعة والمعاملات المتبادلة مع المجموعة لشركة تابعة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)). ومع ذلك فلا يمكن استبعاد الأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة لأصول (أو التزامات) ذات طبيعة نقدية سواء ما كان منها قصير أو طويل الأجل مع ما يقابلها من التزامات (أو أصول) بدون إظهار نتائج تقلبات العملة فى القوائم المالية المجمعة. ويرجع ذلك إلى أن البند ذو الطبيعة النقدية يمثل تعهداً بتحويل إحدى العملات إلى أخرى ويُعَرِضْ المنشأة التى تعرض قوائم مالية لمكسب أو خسارة بسبب تقلبات العملة.

وبناء على ذلك يعترف بفرق العملة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالقوائم المالية المجمعة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية، أما إذا نشأ فرق العملة بسبب الظروف الموضحة فى الفقرة "٣٢" فيتم الاعتراف به ضمن الدخل الشامل الآخر ويراكم فى بند مستقل بحقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبى.

٤٦ – عندما تكون القوائم المالية لنشاط أجنبى معدة فى تاريخ مختلف عن التاريخ المعدة فيه القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية فغالباً ما يقوم النشاط الأجنبى بإعداد قوائم مالية إضافية فى نفس تاريخ القوائم المالية لهذه المنشأة. وعندما لا يتم ذلك فإن معيار

المحاسبة المصرى رقم (٤٢) يسمح باستخدام تاريخ مختلف بشرط ألا يتعدى الاختلاف بين التاريخين ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تسويات بآثار أى معاملات أو أحداث أخرى مؤثرة تقع بين التواريخ المختلفة. وفى مثل هذه الحالة يتم ترجمة أصول والتزمات النشاط الأجنبى طبقاً لسعر الصرف السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية للنشاط الأجنبى. ويتم إجراء تسويات بالتغيرات المؤثرة التى تحدث فى أسعار الصرف حتى تاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢). ويتبع نفس الأسلوب فى تطبيق طريقة حقوق الملكية على الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

٤٧- **يتعين معالجة أية شهرة تنشأ عن اقتناء نشاط أجنبى وأية تسويات قيمة عادلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات تنشأ عن اقتناء النشاط الأجنبى كأصول والتزمات خاصة بالنشاط الأجنبى، وبالتالي يجب التعبير عنها بعملة التعامل للنشاط الأجنبى وترجمتها بسعر الإقفال طبقاً للفقرات "٣٩" و"٤٢".**

التخلص الكلى أو الجزئى من نشاط أجنبى

٤٨- **عند التخلص من نشاط أجنبى فإن مبلغ فروق العملة المتراكم المتعلق بذلك النشاط الأجنبى- والمعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر والمجمع كبند منفصل بحقوق الملكية - يجب أن يعاد تبويبه من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (كتسوية إعادة تبويب بقائمة الدخل) عندما يعترف بمكسب أو خسارة التخلص من النشاط الأجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية").**

٤٨أ- بالإضافة إلى التخلص من حصة المنشأة فى نشاط أجنبى بالكامل تعالج الحالات التالية كعمليات تخلص من نشاط أجنبى (استبعادات) حتى عندما تحتفظ المنشأة بحصة فى الشركة التى سبق لها أن كانت تابعة أو شقيقة أو تحت سيطرة مشتركة:

(أ) فقدان السيطرة على شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبى.

(ب) فقدان النفوذ المؤثر على شركة شقيقة تتضمن نشاط أجنبى.

(ج) فقدان السيطرة المشتركة على منشأة تخضع لسيطرة مشتركة وتتضمن نشاط أجنبى.

٤٨ب – ملغاة.

٤٨ج-عند التخلص الجزئى من شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبى فينبغى على المنشأة أن تعيد توزيع الحصة الجزئية (المتخلص منها) من مبلغ فروق العملة المتراكم – المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر – على أصحاب الحصص غير المسيطرة فى ذلك النشاط الأجنبى. وعندما يتم التخلص الجزئى من نشاط أجنبى بأى شكل آخر فيتعين على المنشأة أن تعيد تبويب الحصة الجزئية (المتخلص منها) فقط من مبلغ فروق العملة المتراكم – المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر – وذلك إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٤٨د– يعنى بالتخلص الجزئى من حصة منشأة فى نشاط أجنبى أى تخفيض فى حصة ملكية المنشأة فى النشاط الأجنبى باستثناء التخفيضات الواردة فى الفقرة ٤٨أ والتى يتم المحاسبة عنها كعمليات تخلص (استبعادات).

٤٩– قد تتخلص المنشأة كلياً أو جزئياً من حصتها فى نشاط أجنبى من خلال بيع أو تصفية أو استرداد رأس المال أو التنازل عن كل أو جزء من هذا النشاط. إن تخفيض القيمة الدفترية لحصة المنشأة فى نشاط أجنبى سواء بسبب الخسائر التى يحققها النشاط ذاته أو بسبب اضمحلال أعترف به المستثمر لا يعد تصرفاً جزئياً. وبالتالي فلا يتم إعادة تبويب أى جزء من مكسب أو خسارة فروق العملة – المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر – إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى تاريخ التخفيض.

الآثار الضريبية لكافة فروق العملة

٥٠– قد تترتب آثار ضريبية عن مكاسب وخسائر المعاملات بعملة أجنبية وعن فروق العملة الناشئة من ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشأة (بما فى ذلك النشاط الأجنبى) إلى عملة مختلفة. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" فى المحاسبة عن هذه الآثار الضريبية.

الإفصاح

٥١– تنطبق الإشارات إلى "عملة التعامل" الواردة فى الفقرة "٥٣" والفقرات من "٥٥" إلى "٥٧ – فى حالة المجموعة – على عملة التعامل للشركة الأم.

٥٢– على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) مبلغ فروق العملة المعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فيما عدا تلك الناتجة من أدوات مالية تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

و (ب) صافي فروق العملة المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر والمتراكمة فى بند مستقل بحقوق الملكية بالإضافة إلى تسوية بالحركة على ذلك المبلغ من فروق العملة فى بداية ونهاية الفترة.

٥٣- عندما تختلف عملة العرض عن عملة التعامل فيتعين على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة مع الإفصاح عن عملة التعامل وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

٥٤- عندما يوجد تغيير فى عملة التعامل سواء للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أولنشاط أجنبى مؤثر فيتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير فى عملة التعامل.

٥٥- عندما تعرض منشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها فعليها أن تصف القوائم المالية بأنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية فقط إذا ما كانت تتماشى مع كافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية وتفسيراتها بما فى ذلك طريقة الترجمة المبينة فى الفقرات "٣٩" و"٤٢".

٥٦- تقوم المنشأة فى بعض الأحيان بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها دون أن تفى بمتطلبات الفقرة "٥٥". فعلى سبيل المثال قد تحول أحد المنشآت بعض البنود المنتقاة من قوائمها المالية إلى عملة أخرى – أو قد تقوم منشأة أخرى – لا تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد حاد التضخم" بترجمة القوائم المالية لعملة أخرى عن طريق ترجمة كافة بنود تلك القوائم باستخدام أحدث سعر إقفال. ولا تعد هذه التحويلات متماشية مع معايير المحاسبة المصرية وفى هذه الحالات تكون الإفصاحات الموضحة فى الفقرة "٥٧" واجبة.

٥٧- عندما تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف سواء عن عملة التعامل أو عملة العرض الخاصة بها وإذا لم تستوفى متطلبات الفقرة "٥٥" فعليها أن:

(أ) تصف بوضوح هذه المعلومات على أنها معلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التى تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

و (ب) تفصح عن العملة التى تعرض بها المعلومات الإضافية.

و (ج) تفصح عن عملة التعامل للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة فى تحديد المعلومات الإضافية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤)

تكاليف الاقتراض

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤)
تكاليف الاقتراض

المحتـــــويات	فقـــــرات
المبدأ الأساسى	١
نطاق المعيار	٢ – ٤
تعريفات	٥ – ٧
الاعتراف	٨ – ٩
تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة	١٠ – ١٥
الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل المؤهل عن قيمته الاستردادية	١٦
بدء الرسملة	١٧ – ١٩
تعليق الرسملة	٢٠ – ٢١
التوقف عن الرسملة	٢٢ – ٢٥
الإفصاح	٢٦
الأحكام الانتقالية	٢٧

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤)
تكاليف الاقتراض

المبدأ الأساسى

١ – تمثل تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل جزءاً من تكلفة ذلك الأصل. أما تكاليف الاقتراض الأخرى فيعترف بها كمصروفات.

نطاق المعيار

٢ – على المنشأة تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.

٣ – لا يتعامل هذا المعيار مع التكلفة الفعلية أو المحسوبة (الضمنية) لتكلفة حقوق الملكية بما فى ذلك حقوق ملكية الأسهم الممتازة التى لا تبوب كالتزام.

٤ – لا يتطلب من المنشأة تطبيق هذا المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج ما يلي:

(أ) أصل مؤهل يقاس بالقيمة العادلة مثل الأصول الحيوية.

أو (ب) المخزون الذي يصنع أو ينتج بكميات كبيرة على أساس متكرر.

تعريفات

٥ – يستخدم هذا المعيار المصطلحات التالية بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>تكلفة الاقتراض</u>: هى الفوائد والتكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال.

<u>الأصل المؤهل</u>: هو ذلك الأصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه.

٦ – قد تشمل تكلفة الاقتراض ما يلي

(أ) مصروفات الفوائد محسوبة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى كما هى مشروحة فى معيار المحاسبة المصرى (٤٧).

و (ب) ملغاة.

و (ج) ملغاة.

و (د) ملغاة.

و (هـ) فروق العملة التى تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذي تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد.

٧- طبقاً للظروف قد يكون أي مما يلي أصلا مؤهلاً:

(أ) المخزون.

(ب) المصانع.

(ج) محطات توليد الطاقة.

(د) الأصول غير الملموسة.

(هـ) الاستثمارات العقارية.

ولا تعتبر أصولاً مؤهلة الأصول المالية وبنود المخزون التى تصنع بصفة روتينية أو بصفة متكررة فى فترة زمنية قصيرة. كذلك لا تعتبر أصولاً مؤهلة تلك الأصول التى تكون جاهزة للاستخدام فى الأغراض المحددة لها أو البيع فى نفس تاريخ اقتنائها.

الاعتراف

٨- على المنشأة رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل. وعلى المنشأة الاعتراف بتكاليف الاقتراض الأخرى كمصروفات فى الفترة التى تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة.

٩- تضاف تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل إلى تكلفة هذا الأصل. ويتم رسملة تكاليف الاقتراض هذه ضمن تكلفة الأصل عندما يكون من المرجح أن تتسبب فى خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة وتكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بدرجة يعتمد عليها.

تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

١٠- تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هى تكاليف الاقتراض التى كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل. فإذا قامت المنشأة باقتراض أموال خصيصاً بغرض الحصول على أصل مؤهل يكون من السهل تحديد تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الأصل.

١١- قد يصعب إيجاد علاقة مباشرة بين قرض معين وأصل مؤهل كما قد يصعب أيضاً تحديد الاقتراض الذي كان من الممكن تجنبه. وتظهر هذه الصعوبة على سبيل المثال عندما يكون نشاط التمويل فى المنشأة منسق مركزياً. وتظهر الصعوبة أيضاً عندما تقوم مجموعة شركات باستخدام تشكيلة من أدوات التمويل لاقتراض الأموال بمعدلات فائدة أو بأعباء متباينة ثم إعادة إقراض تلك الأموال بشروط مختلفة لشركات المجموعة.

وتظهر تعقيدات أخرى من خلال استخدام تسهيلات أو قروض ممنوحة أو مرتبطة بعملات أجنبية وذلك عندما تمارس المجموعة نشاطها فى ظل اقتصاد يعاني من التضخم الشديد، أو نتيجة التذبذب فى أسعار الصرف الأجنبي. ونتيجة لذلك فإنه يصعب تحديد قيمة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء الأصل وبالتالي يصبح الحكم الشخصى أمراً مطلوباً.

١٢- عندما يتم اقتراض الأموال بغرض اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، فعلى المنشأة تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها على هذا الأصل والتى تتمثل فى تكلفة الاقتراض الفعلية التى تتكبدها المنشاة خلال الفترة بسبب عملية الاقتراض مطروحاً منها أى إيراد تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة.

١٣- قد ينتج عن ترتيبات التمويل التى تتخذها المنشأة لتمويل أحد الأصول أن تحصل المنشأة فعلاً على القرض وتتكبد تكاليف اقتراض مقترنة به قبل استخدام بعض أو كل الأموال فى الإنفاق على الأصل المؤهل. وفى مثل هذه الظروف يتم عادة استثمار الأموال مؤقتاً إلى حين إنفاقها على ذلك الأصل. وعند تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها خلال فترة ما فإنه يتم تخفيض تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها بقيمة أى إيراد مكتسب من استثمار الأموال المقترضة.

١٤- عندما يتم الاقتراض بصفة عامة وتستخدم الأموال المقترضة فى اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، فعلى المنشأة تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يمكن رسملتها باستخدام معدل للرسملة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل. ويحسب هذا المعدل على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض للمنشأة عن القروض القائمة خلال المدة وذلك بعد إستبعاد القروض التى تم إبرامها تحديداً بغرض اقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض. ويجب ألا تزيد قيمة تكلفة الاقتراض المرسملة خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها خلال تلك الفترة.

١٥- فى بعض الحالات يكون من المناسب ضم كافة عمليات الاقتراض للشركة الأم والشركات التابعة لها عند حساب المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض. وفى حالات أخرى يكون من المناسب أن تستخدم كل شركة تابعة متوسطها المرجح لتكلفة الاقتراض للقروض الخاصة بها.

الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل المؤهل عن قيمته الإستردادية

١٦- عندما تزيد القيمة الدفترية أو التكلفة الإجمالية المتوقعة للأصل المؤهل عن القيمة التى يمكن استردادها منه أو عن صافي قيمته البيعية فإنه يتم تخفيض أو استبعاد تلك الزيادة من القيمة الدفترية طبقاً لمتطلبات المعايير الأخرى. وتحت ظروف معينة فإن قيمة التخفيض أو الاستبعاد يتم ردها مرة أخرى طبقاً لتلك المعايير الأخرى.

بدء الرسملة

١٧- تبدأ المنشأة فى رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكاليف الأصل المؤهل فى تاريخ لبدء. ويعرف تاريخ بدء الرسملة بأنه التاريخ الذي تستوفى فيه المنشأة الشروط التالية أولاً:

(أ) قامت بتكبد نفقات على الأصل.

و (ب) قامت بتكبد تكاليف إقتراض.

و (ج) قامت بالأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو بيعه.

١٨- يتضمن الإنفاق على الأصل المؤهل تلك النفقات التى نتجت عن سداد نقدي أو تحويل أصول أخرى أو التعهد بالتزام ينتج عنها تحمل فوائد وأعباء تمويل. ويتم تخفيض قيمة تلك النفقات بقيمة الدفعات المحصلة أو المنح المستلمة عن هذا الأصل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات "). ويمثل متوسط القيمة الدفترية للأصل خلال الفترة – متضمناً تكاليف الاقتراض التى سبق رسملتها خلال الفترات السابقة قياساً تقريبياً معقولاً للنفقات التى يتم تطبيق معدل الرسملة عليها خلال تلك الفترة.

١٩- لا تقتصر الأنشطة اللازمة لإعداد أصل للاستخدام فى الأغراض المحددة أو بيعه للغير على أنشطة الإنشاء الفعلى للأصل، وإنما تشمل أيضاً الأعمال الفنية والإدارية السابقة على أعمال الإنشاء الفعلى، مثل الأنشطة المتعلقة بالحصول على الموافقات من الجهات المعنية قبل البدء فى أعمال الإنشاء الفعلى. ومع ذلك فإن هذه الأنشطة لا تتضمن فترات الاحتفاظ بأصل لا يتم فيها عملية إنتاج أو تطوير يغير من الحالة التى عليها الأصل، فعلى سبيل المثال فإنه يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة عندما تكون الأرض محل تحسينات وذلك عن الفترة التى تكون فيها الأنشطة المتعلقة بالتحسينات تحت التنفيذ، فى حين أنه لا يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة عن الأرض المقتناه بغرض إنشاء مبنى عليها وذلك خلال الفترة التى تكون فيها تلك الأرض محتفظ بها دون وجود أنشطة متعلقة بتحسينات عليها.

تعليق الرسملة

٢٠- على المنشأة التوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل المؤهل.

٢١- قد تتكبد المنشاة تكاليف إقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها المنشأة عن تنفيذ الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو للبيع للغير. ومثل هذه التكلفة هى تكلفة احتفاظ بأصل مكتمل جزئياً وغير مؤهلة للرسملة، فى حين لا يتم عادة تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة القيام بأعمال فنية وإدارية جوهرية. كذلك لا يتم تعليق رسملة تكاليف الاقتراض عندما يكون التوقف المؤقت بمثابة خطوة ضرورية فى عملية إعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير. فعلى سبيل المثال فإن الرسملة تستمر فى الفترات المطلوبة لنضج المخزون أو الفترات الممتدة نتيجة تأخر إنشاء كوبري بسبب ارتفاع منسوب المياه وإذا ما كان هذا أمراً عادياً فى المنطقة الجغرافية التى ينشأ فيها الكوبري وفى الفترة محل الإنشاء.

التوقف عن الرسملة

٢٢- على المنشأة التوقف عن عملية رسملة تكاليف الاقتراض عندما يتم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير.

٢٣- يعتبر الأصل عادة معداً للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير عندما يتم الانتهاء من الإنشاء الفعلى له حتى لو كانت هناك بعض الأعمال الإدارية الروتينية ما زالت مستمرة. وإذا كانت الأعمال المتبقية تتمثل فى بعض أعمال التعديلات البسيطة مثل الديكورات التى يتم تغييرها حسب طلب المشترى أو المستخدم يشير هذا إلى أنه قد تم الانتهاء جوهرياً من كل الأنشطة.

٢٤- عندما تقوم المنشأة من الانتهاء من إنشاء أجزاء من الأصل المؤهل ويكون من الممكن استخدام كل جزء من هذه الأجزاء أثناء استمرار عملية إنشاء باقى الأجزاء الأخرى، فيتعين التوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض على الأجزاء المنتهية طالما تم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد هذه الأجزاء للاستخدام فى الأغراض المحددة أو لبيعها.

٢٥- يعتبر المجمع التجارى المكون من عدة مبان يمكن استخدام كل منها على حدى هو أحد أمثلة الأصول المؤهلة حيث يمكن استخدام كل جزء منه فى حين مازالت باقى الأجزاء تحت الإنشاء. ومن ثم يتعين التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض للأجزاء المكتملة. أما بالنسبة للمصنع الذي يتطلب إنشاؤه تركيب خطوط إنتاج عديدة بالتوالى فى أجزاء مختلفة من المصنع داخل نفس الموقع كمصنع حديد وصلب وهو أحد أمثلة الأصول المؤهلة فيلزم الانتهاء من إعداده كاملاً قبل أن يمكن استخدام أى جزء من أجزائه.

الإفصاح

٢٦ – على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة.

و (ب) معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة.

الأحكام الانتقالية

٢٧ – عندما يمثل تطبيق هذا المعيار تغييراً فى السياسة المحاسبية، على المنشأة تطبيق هذا المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة والتى يقع فيها تاريخ بدء الرسملة فى أو بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥)

الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥)
الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

المحتويات	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٤
الغرض من الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	٥-٨
تعريفات	٩-١٢
الإفصاح	
جميع المنشآت	١٣-٢٤
المنشآت ذات العلاقة بالحكومة	٢٥-٢٧

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥)
الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى التحقق من أن القوائم المالية للمنشآت تتضمن الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه إلى احتمالية تأثر المركز المالى والأرباح أو الخسائر بوجود الأطراف ذوي العلاقة وبنتيجة المعاملات معهم وأرصدتهم القائمة بما فى ذلك الإرتباطات.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار فى:

(أ) تحديد العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات معهم.

و (ب) تحديد الأرصدة القائمة – بما فيها التعهدات – ما بين المنشأة والأطراف ذوي العلاقة معها بما فى ذلك الإرتباطات.

و (ج) تحديد الظروف والتى من أجلها يكون الإفصاح فى (أ)، (ب) مطلوب.

و (د) تحديد الإفصاحات المطلوبة لهذه البنود.

٣- يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة – بما فيها التعهدات – فى القوائم المالية المجمعة والمستقلة للشركة الأم أو الذين لهم سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة " أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة ". ويسرى هذا المعيار أيضاً على القوائم المالية المنفردة.

٤- يتم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة مع المنشآت الأخرى داخل نطاق المجموعة في القوائم المالية للمنشأة. ويتم استبعاد المعاملات ما بين منشآت المجموعة والأرصدة القائمة عند إعداد القوائم المالية المجمعة للمجموعة، باستثناء تلك التي بين منشأة استثمارية ومنشآتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر.

الغرض من الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

٥- تعتبر العلاقات بين الأطراف ذوي العلاقة شكلاً مألوفاً فى نشاط الأعمال. فعلى سبيل المثال عادة ما تقوم المنشآت بتنفيذ بعض أنشطتها من خلال شركات تابعة أو مشروعات مشتركة أو شركات شقيقة، وفى هذه الحالة فإن قابلية المنشأة للتأثير على القرارات المالية والتنفيذية للشركة المستثمر فيها يكون من خلال السيطرة أو السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر.

٦- قد يكون لمعاملات الأطراف ذوي العلاقة تأثير على الأرباح أو الخسائر والمركز المالى للمنشأة، فقد يدخل الأطراف ذوي العلاقة فى معاملات قد لا يرغب الأطراف غير ذوي العلاقة الدخول فيها كأن تقوم المنشأة ببيع بضائع للشركة القابضة بالتكلفة ولا تسمح بمثل هذه المعاملات مع عميل آخر. كذلك فإن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة قد لا تتم بنفس القيم التى تتم بها المعاملات مع الأطراف غير ذوي العلاقة.

٧- قد تتأثر الأرباح أو الخسائر والمركز المالى للمنشأة بالعلاقة مع الأطراف ذوي العلاقة حتى ولو لم تحدث معاملات مع تلك الأطراف، فمجرد وجود العلاقة قد يكون كافياً للتأثير على معاملات المنشأة التى تعد القوائم المالية مع الأطراف الأخرى، فعلى سبيل المثال قد تنهى شركات تابعة علاقتها مع منشأة أخرى عند اقتناء الشركة القابضة لشركة تابعة أو شقيقة تعمل فى نفس نشاط هذه المنشأة. ومن ناحية أخرى قد يمنع طرف من القيام بعمل معين بسبب وجود نفوذ مؤثر عليه من طرف آخر، فعلى سبيل المثال قد تعطى الشركة القابضة تعليمات إلى الشركة التابعة بعدم القيام بأنشطة البحوث والتطوير.

٨- لهذه الأسباب فإن معرفة العلاقات القائمة والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة بما فيها التعهدات قد يؤثرعلى تقييم نشاط المنشأة بواسطة مستخدمى القوائم المالية متضمنة تقييم المخاطر والفرص التى تواجه المنشأة.

تعريفات

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

<u>الطرف ذوالعلاقة</u>: هو الشخص الذي له أو المنشأة التى لها علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية (ويشار إليها فى هذا المعيار بـ " المنشأة المصدرة للقوائم").

(أ) يعد الشخص أو أحد أطراف العائلة المقربين لهذا الشخص ذوي العلاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا كان هذا الشخص:

(١) له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المصدرة للقوائم.

أو (٢) له نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.

أو (٣) عضوفى الإدارة العليا للمنشأة المصدرة للقوائم أو للمنشأة الأم للمنشأة المصدرة للقوائم.

(ب) تعد المنشأة ذو علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا تحقق أى من الشروط التالية:

(١) المنشأة والمنشأة المصدرة للقوائم أعضاء فى نفس المجموعة (بمعنى أن كل شركة أم وشركة تابعة والشركات التابعة للشركة التابعة ذا علاقة بالآخرين).

أو (٢) أحد المنشآت هى شركة شقيقة أم مشروع مشترك للمنشأة الأخرى (أو أن تكون المنشأة شركة شقيقة أو مشروع مشترك لعضوفى مجموعة تكون فيه المنشأة الأخرى عضو أيضاً).

أو (٣) المنشأتين هما مشروعان مشتركان لنفس الطرف الثالث.

أو (٤) إحدى المنشآت هى مشروع مشترك لطرف ثالث والمنشأة الأخرى هى شركة شقيقة لهذا الطرف الثالث.

أو (٥) المنشأة هى نظام لمزايا العاملين ما بعد الخدمة لصالح العاملين فى إما المنشأة المصدرة للقوائم او لمنشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم. وإذا كانت المنشأة هى نفسها نظام مزايا العاملين فتعتبر المنشأة ربة العمل منشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم.

أو (٦) المنشأة يسيطر عليها منفرداً أو مشتركاً شخص مما ورد ذكرهم فى (أ) اعلاه.

أو (٧) كان لشخص ممن ورد ذكرهم فى (أ) (١) اعلاه نفوذاً مؤثر على المنشأة أو كان عضواً بالإدارة العليا للمنشأة (أو الشركة الأم للمنشأة).

معاملات الأطراف ذوي العلاقة: هى تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين المنشأة المصدرة للقوائم وطرف ذو علاقة بغض النظر عن وجود ثمن تم تحميله لهذا التبادل.

أطراف العائلة المقربون لشخص: هم الأطراف المتوقع لهم التأثير أو التأثر بواسطة ذلك الشخص عند تعاملهم مع المنشأة، وقد يتضمن هذا:

(أ) الزوجة/ الزوج / الأطفال

و (ب) أطفال الزوجة/ الزوج

و (ج) من هم فى كفالة الشخص أو كفالة الزوجة/ الزوج

التعويضات: هى كافة أنواع المقابل المدفوع أو المقدم بواسطة الشركة أو نيابة عن الشركة فى مقابل خدمات أديت للشركة، تتضمن كل مزايا العاملين (كما تم تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين")، ويتضمن كذلك المقابل المدفوع نيابة عن الشركة القابضة والمتعلق بالمنشأة وهذا يتضمن: –

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل مثل الأجور والمرتبات ومساهمة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية والأجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة وتوزيعات الأرباح والمكافآت (إذا كانت ستدفع خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة) والمزايا غير النقدية (مثل الرعاية الصحية والسكن، ووسائل الإنتقال، والسلع والخدمات المجانية أو المدعمة) المدفوعة للعاملين الحاليين.

و (ب) نظام معاش وتقاعد العاملين كالمعاشات ومزايا التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة والرعاية الصحية بعد التقاعد.

و (ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل متضمنة الإجازات طويلة الأجل أو المزايا طويلة الأجل الأخرى أو مزايا العجز طويلة الأجل وكذلك توزيعات الأرباح والمكافآت المؤجلة والتى لن يتم سدادها بالكامل خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة.

و (د) مقابل إنهاء الخدمة

و (هـ)المدفوعات المبنية على أسهم.

السيطرة: هى القدرة على التحكم فى السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة وذلك للحصول على منافع من أنشطتها.

السيطرة المشتركة: هى مشاركة بموجب اتفاق تعاقدى للسيطرة على نشاط اقتصادى.

أفراد الإدارة العليا: هم الأشخاص الذين يملكون السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة المنشأة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة شاملاً ذلك أى مدير (سواء كان تنفيذياً أولا) لهذه المنشأة.

النفوذ المؤثر: هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ولكنها لا ترقى إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

الحكومة: تشير إلى الحكومة وإداراتها وهيئاتها والأجهزة المماثلة سواء كانت محلية أو أقليمية.

المنشآت ذات العلاقة بالحكومة: هى المنشأة التي يكون للحكومة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر عليها.

كما تُعرف المصطلحات "سيطرة" و"منشأة استثمارية" و"سيطرة مشتركة" و"تأثير هام" في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة"، على التوالي، وتستخدم في هذا المعيار بالمعاني المحددة في تلك المعايير.

١٠- فى تقدير كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذوي العلاقة يجب توجيه الاهتمام إلى جوهر هذه العلاقة وليس مجرد شكلها القانونى.

١١- لا يعتبر من الأطراف ذوي العلاقة لأغراض هذا المعيار ما يلي:

(أ) منشأتين لمجرد أن لهما مديراً مشتركاً أو أحد أفراد الإدارة العليا أو بسبب أن أحد أعضاء الإدارة العليا فى منشأة له نفوذ مؤثر على المنشأة الأخرى.

(ب) اثنين أصحاب حصص فى مشروع مشترك بمجرد مشاركتهما السيطرة على المشروع المشترك.

(ج) (١) الممولين.

و (٢) النقابات والاتحادات العمالية.

و (٣) المرافق العامة.

و (٤) المصالح والهيئات الحكومية والتى ليس لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.

وذلك فى حدود معاملاتهم العادية مع المنشأة (بالرغم من أنه يمكنهم تقييد حرية حركة المنشأة أو يكون لهم مشاركة فى عملية اتخاذ القرار).

(د) العميل أو المورد أو مانح الامتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذي تتعامل معه المنشأة بحجم أعمال ضخم لمجرد الاعتماد عليه اقتصاديا.

١٢ – فى تعريف الطرف ذو العلاقة يتضمن تعريف الشركة الشقيقة والشركات التابعة لها كما يتضمن تعريف المشروع المشترك والشركات التابعة له. لذا فعلى سبيل المثال فإن الشركة التابعة لشركة شقيقة والمستثمر الذي له نفوذ مؤثر على الشركة الشقيقة يعتبران أطراف ذوي علاقة لكل منهما.

الإفصاح

جميع المنشآت

١٣ – يتعين الإفصاح عن العلاقة ما بين الشركة الأم والشركات التابعة بغض النظر عن حدوث تعاملات بينهم من عدمه. كما على المنشأة أن تفصح عن اسم الشركة الأم أو الطرف المسيطر – إذا لم يكن هو الشركة الأم –وفى حالة عدم وجود قوائم مالية منشورة للشركة الأم أو الطرف المسيطر فإنه يتم الإفصاح عن الشركة الأم التالية فى الأهمية والتى لها قوائم مالية منشورة.

١٤ – لكي يمكن لمستخدمى القوائم المالية أن يكونوا رأيا عن تأثير العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة على المنشأة التي تعد القوائم المالية، فمن المناسب الإفصاح عن تلك العلاقات عند وجود السيطرة بغض النظر عن حدوث معاملات مع تلك الأطراف أم لا.

١٥ – إن متطلبات الإفصاح عن علاقات الأطراف ذوي العلاقة ما بين الشركة الأم والشركات التابعة هى بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في معيارى المحاسبة المصريين رقمي (١٧)، (٤٤).

١٦ – تشير الفقرة "١٣" إلى الشركة الأم التالية فى الأهمية وهي تعنى أول شركة أم فى المجموعة فوق الشركة الأم المباشرة والتى تصدر قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام.

١٧ – على المنشأة أن تفصح عن التعويضات المدفوعة لأفراد الإدارة العليا – بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة – كمبالغ إجمالية ووفقاً للتبويب التالي:

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل.

(ب) مزايا معاشات العاملين بعد التقاعد.

(ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل.

(د) مقابل إنهاء الخدمة.

(هـ) المدفوعات المبنية على أسهم.

١٨ – إذا كانت هناك معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة خلال فترة القوائم المالية فعلى المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقات مع هذه الأطراف، وكذلك معلومات عن هذه المعاملات والأرصدة المستحقة بما فيها الإرتباطات والتى تعتبر ضرورية لفهم التأثير المحتمل لتلك العلاقة على القوائم المالية، وذلك بالإضافة إلى المتطلبات الواردة فى الفقرة "١٧". وكحد أدنى تتضمن الإفصاحات ما يلي:

(أ) قيمة المعاملات.

(ب) الأرصدة القائمة بما فيها الارتباطات و:

(١) الشروط بما فيها وجود ضمانات من عدمه وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه فى التسوية.

(٢) تفاصيل الضمانات المقدمة أو التى تم الحصول عليها.

(ج) المخصصات المكونة لمواجهة الديون المشكوك فيها للأرصدة القائمة للأطراف ذوي العلاقة.

(د) ما تم تحميله على قائمة الدخل خلال الفترة لمواجهة الديون المعدومة أو الديون المشكوك فيها للأطراف ذوي العلاقة.

١٩ – يتم عرض الإفصاحات المطلوبة فى الفقرة "١٨" بشكل منفصل لكل من:

أ) الشركة الأم.

ب) الأطراف التى لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة.

ج) الشركات التابعة.

د) الشركات الشقيقة.

هـ) المشروعات المشتركة التى للمنشأة حصص فيها.

و) أفراد الإدارة العليا للشركة أو الشركة الأم.

ز) أطراف أخرى ذات علاقة.

٢٠ – يعتبر تصنيف المبالغ التى يجب دفعها إلى أو تحصيلها من الأطراف ذوي العلاقة بالإضافة إلى التصنيفات المطلوبة فى الفقرة "١٩" استكمال للإفصاحات المطلوبة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية" للمعلومات التى يجب وجودها فى قائمة المركز المالى أو الإيضاحات، وتمتد التصنيفات لتوفر تحليلاً أكثر شمولية لأرصدة الأطراف ذوي العلاقة كما يمكن تطبيقها أيضاً على معاملات تلك الأطراف.

٢١- فيما يلي أمثلة للمعاملات التي تتطلب الإفصاح إذا تمت مع الأطراف ذوي العلاقة:

أ) شراء أو بيع بضاعة (تامة أو غير تامة).

ب) شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى.

ج) تقديم أو تلقي الخدمات.

د) التأجير.

هـ) نقل البحوث والتطوير والمعرفة التقنية.

و) النقل تحت اتفاقيات التراخيص.

ز) النقل تحت اتفاقيات التمويل (بما في ذلك القروض والمساهمات النقدية والعينية فى الملكية).

ح) تقديم الضمانات.

ط) التعهدات بالتصرف في حالة وقوع حدث أو عدم وقوعه مستقبلاً. بما في ذلك العقود التنفيذية (المعترف بها وغير المعترف بها).

ي) تسوية الالتزامات بالنيابة عن المنشأة أو بالمنشأة نيابة عن طرف آخر.

٢٢- تعتبر مساهمة شركة أم أو شركة تابعة فى نظم المزايا المحددة يتم فيه المشاركة فى تحمل المخاطر فيما بين منشآت المجموعة معاملة بين أطراف ذوي علاقة (راجع الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)).

٢٣- يتم الإفصاح بأن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة قد تمت بشروط معادلة لتلك السائدة فى المعاملات على أساس تجارى فقط عندما يمكن إثبات ذلك.

٢٤- يمكن تجميع البنود المتشابهة عند الإفصاح ما لم يكن من الضروري الإفصاح المنفصل لبند ما بهدف فهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

المنشآت ذات العلاقة بالحكومة

٢٥ – تعفى المنشأة المصدرة للقوائم من متطلبات الإفصاح الواردة فى فقرة "١٨" فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة معهم بما فيها الإرتباطات والتى تتم مع:

(أ) حكومة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.

و (ب) منشأة أخرى ذات علاقة بسبب أن نفس الحكومة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على كل من المنشأة المصدرة للقوائم والمنشأة الأخرى.

٢٦ – إذا طبقت المنشأة المصدرة للقوائم الإعفاء الوارد فى فقرة "٢٥" فعليها الإفصاح عما يلي فيما يتعلق بالمعاملات والأرصدة القائمة المشار إليها فى الفقرة "٢٥":

(أ) إسم الحكومة وطبيعة علاقتها بالمنشأة المصدرة للقوائم (سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر).

(ب) المعلومات التالية بالتفاصيل الكافية بحيث تمكن مستخدمى القوائم المالية للمنشأة فى تفهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية:

(١) طبيعة وقيمة كل معاملة منفردة ذات أهمية.

و (٢) بالنسبة للمعاملات الأخرى والتى لها أهمية مجتمعة وليست منفردة، المؤشر القيمى والنوعى لمداهم. ونوع المعاملات بما فيها تلك المذكورة فى فقرة "٢١".

٢٧ – عند استخدام التقدير الحكمى لتحديد مستوى التفاصيل المستخدمة فى الإفصاح طبقاً لمتطلبات الفقرة "٢٦ (ب) " على المنشأة المصدرة للقوائم أن تأخذ فى الاعتبار مدى تقارب علاقة الطرف ذوالعلاقة والعوامل الأخرى ذات العلاقة فى تحديد مستوى الأهمية النسبية للمعاملة مثل ما إذا كانت:

(أ) هامة ومؤثرة فى الحجم.

(ب) تمت بشروط غير سوقية.

(ج) خارج المعاملات اليومية للنشاط مثل بيع وشراء أنشطة أعمال.

(د) أفصح عنها للجهات الرقابية.

(هـ) تم إبلاغها إلى الإدارة العليا.

(و) تخضع لإعتماد مسبق من المساهمين.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧)

القوائم المالية المستقلة

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧)
القوائم المالية المستقلة

المحتويات	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٣
تعريفات	٤-٨
اعداد القوائم المالية المستقلة	٩-١٤
الإفصاح	١٥-١٧

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧)
القوائم المالية المستقلة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح متطلبات المحاسبة والافصاح عن الاستثمارات في شركات تابعة أو مشروعات مشتركة أو شركات شقيقة في القوائم المالية المستقلة للمنشأة

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في كل من الشركات التابعة والمنشآت التى تخضع لسيطرة مشتركة والشركات الشقيقة عندما تختار المنشأة أن تعرض قوائم مالية مستقلة أو عندما تلزمها القوانين واللوائح المحلية بإعداد تلك القوائم.

٣- هذا المعيار لا يحدد المنشآت التي عليها اعداد قوائم مالية مستقلة، إنما يسرى عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة تتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

تعريفات

٤- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

القوائم المالية المجمعة: هي القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت لكيان اقتصادى واحد.

القوائم المالية المستقلة: هي تلك القوائم المعروضة بمعرفة منشأة والتي يمكن بعد الأخذ في الاعتبار متطلبات هذا المعيار أن تختار فيها المنشأة المحاسبة عن استثماراتها في منشآتها التابعة أو مشروعاتها المشتركة أو شركاتها الشقيقة إما بالتكلفة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

٥- تم تعريف المصطلحات التالية في قائمة المصطلحات المرفقة:

- الشركة الشقيقة.
- السيطرة على المنشأة المستثمر فيها.
- المجموعة.
- السيطرة المشتركة.
- المشروع المشترك.

- الشركة الأم.
- النفوذ المؤثر.
- الشركة التابعة

٦- القوائم المالية المستقلة: هي قوائم معدة ومعروضة بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة.

٧- القوائم المالية التي تم تطبيق طريقة حقوق الملكية بها لا تعد قوائم مالية مستقلة كما أن القوائم المالية المعدة بمعرفة منشأة لا تمتلك شركة تابعة أو شقيقة أو حصة بمنشأة تخضع لسيطرة مشتركة هى ليست قوائم مالية مستقلة.

٨- عندما تكون الشركة الأم معفاة من عرض قوائم مالية مجمعة بموجب الفقرة "٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" أو من تطبيق الفقرة "١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) الخاص بتطبيق طريقة حقوق الملكية، فعليها أن تعرض قوائم مالية مستقلة على أنها القوائم المالية الوحيدة لها.

٨أ- تعرض المنشأة الاستثمارية القوائم المالية المستقلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة عندما تكون مطالبة في جميع أجزاء الفترة الحالية وجميع فترات المقارنة المعروضة أن تطبق الاستثناء من التجميع لجميع منشآتها التابعة وفقا للفقرة "٣١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢).

اعداد القوائم المالية المستقلة

٩- تعد القوائم المالية المستقلة بتطبيق كافة معايير المحاسبة المصرية ذات الصلة باستثناء ماجاء في فقرة "١٠".

١٠- عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة فيتعين عليها أن تقوم بالمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة وفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفى شركات شقيقة إما:

(أ) بالتكلفة

أو (ب) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية".

على المنشأة أن تقوم بتطبيق نفس المعالجة المحاسبية على كل فئة من الاستثمارات. وإذا ما بوبت المنشأة الاستثمارات "المثبتة بالتكلفة" أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كأصول محتفظ بها بغرض البيع أو التوزيع (أو ضمن "مجموعة أصول جارى التخلص منها" محتفظ بها بغرض البيع) وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير

المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" فعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تلك الاستثمارات من تاريخ ذلك التبويب طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢). أما الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) فلن يتغير قياسها فى مثل تلك الحالات.

١١- إذا اختارت المنشأة – تطبيقاً للفقرة "١٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) – أن تقيس استثماراتها في شركة شقيقة أو في مشروع مشترك بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) فعليها أن تقيس أيضاً هذه الاستثمارات بنفس الطريقة في القوائم المالية المستقلة.

١١أ – إذا كان مطلوباً من الشركة الأم، وفقاً للفقرة "٣١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أن تقوم بقياس استثماراتها في شركة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، سوف يتعين المحاسبة عن استثمارها في الشركة التابعة بنفس الطريقة في القوائم المالية المستقلة لها.

١١ب– عندما تتوقف المنشأة الأم عن أن تكون منشأة استثمارية، أو تصبح منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير من التاريخ الذي حدث فيه تغيير الوضعية، كما يلي:

(أ) عندما تتوقف المنشأة عن أن تكون منشأة استثمارية، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة وفقاً للفقرة "١٠". ويجب أن يكون تاريخ التغيير في الوضعية هو التاريخ المفترض للاستحواذ. عند المحاسبة عن الاستثمارات وفقاً للفقرة "١٠" فإنه يجب أن تظهر القيمة العادلة للمنشأة التابعة في التاريخ المفترض للاستحواذ بالمقابل المفترض المحول.

(١) ملغاة.

(٢) ملغاة.

(ب) عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمار فى المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). ويجب أن يُثبت الفرق بين المبلغ الدفتري السابق للمنشأة التابعة

وقيمتها العادلة في تاريخ تغيير وضعية المنشأة المستثمرة على أنه مكسب أو خسارة ضمن الارباح أو الخسائر. ويجب أن يُعالج المبلغ المجمع لأي تعديل للقيمة العادلة، والمُثبت – سابقاً – ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه المنشآت التابعة، كما لو أن المنشأة الاستثمارية قد استبعدت هذه المنشآت التابعة في تاريخ تغيير الوضعية.

١٢ – على المنشأة أن تعترف بتوزيعات الأرباح على استثماراتها فى شركة تابعة أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو شركة شقيقة ضمن الأرباح أو الخسائر فى قوائمها المالية المستقلة وذلك عندما يصدر لها الحق فى استلام التوزيعات.

١٣ – عندما تقوم شركة أم بإعادة هيكلة مجموعتها بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للأصلية بأسلوب يستوفى الشروط الواردة أدناه:

(أ) أن تحصل الشركة الأم الجديدة على سيطرة على الشركة الأم الأصلية عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكيه بالمبادلة مع أدوات حقوق الملكية القائمة للشركة الأم الأصلية.

(ب) أن تكون الأصول والالتزامات للمجموعة الجديدة هى نفسها الأصول والالتزامات للمجموعة الأصلية قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

(ج) أن يكون لملاك الشركة الأم الأصلية قبل إعادة الهيكلة نفس الحصص المطلقة والنسبية فى صافي أصول المجموعة الأصلية والمجموعة الجديدة قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

وعندما تقوم الشركة الأم الجديدة فى قوائمها المالية المستقلة بالمحاسبة عن استثمارها فى الشركة الأم الأصلية طبقاً للفقرة "١٢" ففى هذه الحالة على الشركة الأم الجديدة أن تقيس تكلفة هذا الاستثمار بالقيمة الدفترية لنصيبها فى بنود حقوق الملكية التى تظهر فى القوائم المالية المستقلة

١٤ – وبالمثل فقد تقوم منشأة (ليست شركة أم) بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للمنشأة الأصلية بأسلوب يستوفى الشروط الواردة فى فقرة "١٣". وتنطبق المتطلبات الواردة بالفقرة "١٣" بنفس الدرجة على تلك الحالات من إعادة الهيكلة. وفى مثل تلك الحالات تحل عبارة "المنشأة الأصلية" محل عبارات "الشركة الأم الأصلية" و"المجموعة الأصلية".

الإفصاح

١٥ – على المنشأة تطبيق كافة معايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة عندما تفصح في القوائم المالية المستقلة، بما في ذلك المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٦"، "١٧".

١٦ – عندما تختار شركة أم – طبقاً للفقرة "٤"" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) – ألا تعد قوائم مالية مجمعة وان تكتفى بإعداد قوائم مالية مستقلة فينبغى أن تفصح تلك القوائم المالية المستقلة عما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية هى قوائم مالية مستقلة، وأن المنشأة قد استخدمت شروط الإعفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة، واسم المنشأة التى صدرت لها قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام وتتماشى مع معايير المحاسبة المصرية والدولة التى أسست بها تلك المنشأة أو يقع فيها محل إقامتها، والعنوان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المجمعة المتاحة للاستخدام العام.

و (ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة فى شركات تابعة وفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفى شركات شقيقة بما فى ذلك اسم كل شركة من تلك الشركات، والدولة التى أسست بها أو التى يقع بها محل إقامتها، ونسبة حصة المنشأة فى ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التى تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و (ج) بيان بالطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات التى وردت ضمن (ب) أعلاه.

١٦أ– عندما تُعد المنشأة الاستثمارية التي هي منشأة أم، (بخلاف المنشأة الأم المذكورة في الفقرة "١٦")، قوائم مالية مستقلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، وفقًا للفقرة "٨أ"، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. كما يجب على المنشأة الاستثمارية أيضاً أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الاستثمارية المطلوبة بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

١٧ – عندما تقوم شركة أم (بخلاف الشركة الأم التى تم ذكرها فى الفقرة "١٦") أو مستثمر لديه سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها بإعداد قوائم مالية مستقلة فينبغى على الشركة الأم أو المستثمر أن يوضح أن القوائم المالية قد تم اعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أرقام (١٧)، (٤٢)، (٤٣).

وينبغى على الشركة الأم أو المستثمر الإفصاح في قوائمهم المالية المستقلة أيضاً عما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم هى قوائم مالية مستقلة.

و (ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة فى شركات تابعة أو فى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة أو فى شركات شقيقة بما فى ذلك:

(١) اسم كل شركة من تلك الشركات.

و (٢) الدولة التى أسست بها أو التى يقع بها محل إقامتها، ونسبة حصة المنشأة فى ملكية كل شركة.

و (٣) نسبة حصة المنشأة في ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التى تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و (ج) بيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات التى وردت ضمن (ب) أعلاه.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨)

الاستثمارات فى شركات شقيقة

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨)
الاستثمارات فى شركات شقيقة

المحتويات	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢
تعريفات	٣-٤
النفوذ المؤثر	٥-٩
طريقة حقوق الملكية	١٠-١٥
تطبيق طريقة حقوق الملكية	١٦
الاستثناء من تطبيق طريقة حقوق الملكية	١٧-١٩
التبويب كاحتفاظ لغرض البيع	٢٠-٢١
التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية	٢٢-٢٤
التغيرات في حقوق الملكية	٢٥
إجراءات طريقة حقوق الملكية	٢٦-٣٩
خسائر الاضمحلال	٤٠-٤٣
القوائم المالية المستقلة	٤٤
أحكام انتقالية	٤٥

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨)
الاستثمارات في شركات شقيقة

هدف المعيار

١ – يهدف هذا المعيار إلى شرح المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

نطاق المعيار

٢ – يتعين تطبيق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي يكون لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها.

تعريفات

٣ – تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

الشركة الشقيقة: هى منشأة تخضع لنفوذ مؤثر من قبل مستثمر.

القوائم المالية المجمعة: هى القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت لكيان اقتصادى واحد.

طريقة حقوق الملكية: هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف الأولى بالاستثمار بالتكلفة على أن يتم تعديلها بعد ذلك بما يحدث خلال الفترة اللاحقة للاقتناء من تغيير على نصيب المستثمر فى صافي أصول المنشأة المستثمر فيها وتتضمن أرباح وخسائر المستثمر نصيبه في أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر فيها كما يتضمن الدخل الشامل الآخر للمستثمر نصيبه في الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها.

الترتيب المشترك: هو ترتيب يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة: هي اتفاق تعاقدى بالاشتراك في السيطرة على ترتيب ما، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع من الأطراف المشتركة في السيطرة.

المشروع المشترك: هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف الذين يمارسون سيطرة مشتركة حقوق فى صافي أصول ذلك الترتيب.

<u>الشريك في مشروع مشترك</u>: هو طرف في مشروع مشترك يكون له سيطرة مشتركة على هذا المشروع المشترك.

<u>النفوذ المؤثر</u>: هو القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ولكنها لا ترقى إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

٤- المصطلحات التالية تم تعريفها في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " وفى ملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة " ويتم استخدامها في هذا المعيار بالمعنى المحدد في معايير المحاسبة المصرية الأخرى التي تم تعريفها فيها.

- السيطرة على المنشأة المستثمر فيها.
- المجموعة.
- الشركة الأم.
- القوائم المالية المستقلة.
- الشركة التابعة.

النفوذ المؤثر

٥- عندما يحتفظ مستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) بنسبة ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت فى المنشأة المستثمر فيها، فيفترض أن للمستثمر نفوذاً مؤثراً عليها إلا إذا تبين بشكل واضح عدم وجود مثل هذا النفوذ. وعلى العكس من ذلك فإذا كان المستثمر يحتفظ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) بأقل من ٢٠% من حقوق التصويت فى المنشأة المستثمر فيها، فيفترض أن المستثمر لا يتمتع بنفوذ مؤثر عليها إلا إذا تبين بشكل واضح وجود مثل هذا النفوذ. إن احتفاظ أحد المستثمرين بحصة كبيرة أو بأغلبية فى ملكية المنشأة المستثمر فيها لا يمنع بالضرورة مستثمراً آخر من أن يكون له نفوذاً مؤثراً على تلك المنشأة المستثمر فيها.

٦- يتم إقامة الدليل عادة على وجود نفوذ مؤثر لمستثمر فى المنشأة المستثمر فيها بطريقة أو أكثر من الطرق التالية:

(أ) التمثيل فى مجلس الإدارة أو أى لجنة إدارية معادلة فى المنشأة المستثمر فيها.

أو (ب) المشاركة فى وضع السياسات بما فى ذلك المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى.

أو (ج) وجود معاملات ذات أهمية نسبية بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.

أو (د) تبادل فى أفراد الإدارة بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.

أو (هـ) تقديم معلومات فنية أساسية.

٧- قد تمتلك منشأة ضمانات أسهم (Share warrants) أو خيارات لشراء أسهم (Share call options)، أو أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو غيرها من الأدوات المالية المماثلة التى يمكن – فى حالة ما إذا تم ممارستها أو تحويلها – أن تمنح المنشأة سلطة تصويت إضافية أو تقلل من سلطة التصويت التى يتمتع بها طرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لمنشاة أخرى (يطلق عليها حقوق التصويت المحتملة). وعند تقييم ما إذا كان للمنشأة نفوذ مؤثر يتم الأخذ في الاعتبار مدى وجود وتأثير حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل في الوقت الحالي بما فى ذلك حقوق التصويت المحتملة التى تحوزها منشأة أخرى. ولا تعد حقوق التصويت المحتملة قابلة للممارسة أو التحويل فى الوقت الحالي إذا كانت ــ على سبيل المثال، لا يمكن ممارستها أو تحويلها إلا فى تاريخ مستقبلى أو عند وقوع حدث مستقبلى.

٨- ولتقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم فى تحقيق نفوذ مؤثر، تقوم المنشأة باختبار كافة الحقائق والظروف (بما فى ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأى ترتيبات تعاقدية أخرى سواء بصورة منفردة أو مجتمعة) والتى تؤثر على حقوق التصويت المحتملة فيما عدا ما يتعلق بنية الإدارة وقدرتها المالية على ممارسة أو تحويل تلك الحقوق.

٩- يفقد المستثمر نفوذه المؤثر على المنشأة المستثمر فيها عندما يفقد القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لتلك المنشأة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقد النفوذ المؤثر سواء صاحب ذلك تغيير أو عدم تغيير فى مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. وقد يحدث ذلك على سبيل المثال عندما تصبح الشركة الشقيقة خاضعة لسيطرة حكومة أو قضاء أو مفوض إدارى أو جهة رقابية وقد يحدث ذلك أيضاً بناء على ترتيب تعاقدى.

طريقة حقوق الملكية

١٠- وفقا لطريقة حقوق الملكية يتم الاعتراف الأولى بالاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بالتكلفة على أن يتم زيادة أو تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار لإثبات نصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاقتناء.

ويعترف بنصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة المستثمر فيها ضمن أرباح أو خسائر المستثمر. ويتم تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار بتوزيعات الأرباح التى تم الحصول عليها من المنشأة المستثمر فيها. وقد يكون من الضرورى إجراء تسويات على القيمة الدفترية للاستثمار بما يعكس التغيرات فى الحصة النسبية للمستثمر فى الشركة المستثمر فيها والناشئة عن التغيرات فى الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها. وتتضمن التغيرات فى الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها ما ينشأ من فروق ترجمة العملة الأجنبية. ويعترف المستثمر بنصيبه من هذه التغيرات ضمن دخله الشامل الآخر (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية").

١١- لا تعتبر التوزيعات المحصلة مقياساً سليماً يستند إليه في الاعتراف بالإيراد المكتسب من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك حيث أن التوزيعات المحصلة لا تعبر بصورة قوية عن أداء الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. ولأن المستثمر يمارس سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها لذا يكون للمستثمر حصة في أداء الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك، وبالتالي في العائد على استثماره. ويقوم المستثمر بالمحاسبة عن حصته هذه عن طريق توسيع نطاق قوائمه المالية لتتضمن نصيبه في أرباح أو خسائر هذه المنشأة المستثمر فيها. ونتيجة لذلك فإن تطبيق طريقة حقوق الملكية يعطى معلومات أكثر واقعية عن صافي أصول المستثمر وأرباحه أو خسائره.

١٢- عندما توجد حقوق تصويت محتملة أو مشتقات أخرى تتضمن وجود حقوق تصويت محتملة فإن حصة المستثمر في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك تتحدد فقط على أساس حصص الملكية الحالية دون أن تعكس الممارسة أو التحويل المتوقع لحقوق التصويت المحتملة والأدوات المشتقة الأخرى ما لم تطبق الفقرة "١٣".

١٣- في بعض الحالات قد يكون للمنشأة بشكل جوهرى ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تعطيها حالياً الحصول على العوائد المتعلقة بحصة الملكية. في مثل هذه الحالات يتم تحديد الحصة المخصصة للمنشأة بالأخذ في الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة هذه والأدوات المشتقة الأخرى التي تعطى المنشأة حالياً الحصول على العوائد.

١٤- لا ينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على الحصص في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية. وعندما تعطى الأدوات التي تتضمن حقوق تصويت محتملة بشكل جوهرى الحق في الحصول على العوائد المتعلقة بحقوق الملكية في شركة شقيقة أو مشروع مشترك، تصبح هذه الأدوات خارج نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧). أما في جميع الحالات الأخرى فإن الأدوات التي تحمل حقوق تصويت محتملة في شركة شقيقة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

١٥- ما لم يكن الاستثمار أو جزء منه في شركة شقيقة أو مشروع مشترك قد تم تبويبه كمحتفظ به لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)، فإن الاستثمار أو أية حصة متبقية في الاستثمار غير مبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع يتم تبويبها كأصل غير متداول.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٦- تقوم المنشأة التي تمارس سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على منشأة مستثمر فيها بالمحاسبة عن استثمارها في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية إلا في حالة تأهل الاستثمار للاستثناء طبقاً للفقرات من "١٧" إلى "١٩".

الاستثناء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٧- لا تحتاج المنشأة إلى تطبيق طريقة حقوق الملكية على استثماراتها في شركة شقيقة أو مشروع مشترك إذا كانت المنشأة شركة أم معفاة من اعداد قوائم مالية مجمعة طبقاً للإعفاء الوارد في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) أو في حالة (فقط في حالة) توافر الشروط التالية مجتمعة:

(أ) إذا كان المستثمر هو فى حد ذاته شركة تابعة مملوكة كلياً أو جزئياً لمنشأة أخرى، أو تم إبلاغ ملاكها الآخرين (بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت) عن عدم قيام المستثمر بتطبيق طريقة حقوق الملكية ولم يعترضوا على ذلك.

و (ب) إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للمستثمر لا يتم تداولها فى بورصة أوراق مالية (بورصة محلية أو أجنبية أو خارج المقصورة بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

و (ج) إذا لم يقم المستثمر بتقديم قوائمه المالية ولم يشرع فى اتخاذ أية إجراءات لتقديم تلك القوائم لهيئة الرقابة المالية أو لأي جهة رقابية أخرى بغرض إصدار أى فئة من الأدوات المالية ببورصة أوراق مالية.

و (د) إذا كان المستثمر المشار إليه بالشروط (أ–ج) من هذه الفقرة هو شركة تابعة لشركة أم كبرى أو أى شركة أم وسيطة تقوم بإصدار قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام فى مصر تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

١٨– عندما يكون الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك محتفظ به بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال مؤسسات رأس المال المخاطر أو صناديق الاستثمار أو محافظ الاستثمار (unit trust) والمنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، يمكن للمنشأة ان تختار في قياس استثماراتها في هذه الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

١٩– عندما يكون للمنشأة استثمار في شركة شقيقة ويكون جزء منه محتفظ به بطريقة غير مباشرة من خلال مؤسسات رأس المال المخاطر أو صناديق الاستثمار أو محافظ الاستثمار والمنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، يمكن للمنشأة ان تختار في قياس هذا الجزء في الشركة الشقيقة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) بغض النظر عن كون هذه الكيانات لها نفوذ مؤثر على هذا الجزء من الاستثمار وعند قيام المنشأة بتطبيق هذا الاختيار فعليها تطبيق طريقة حقوق الملكية على أي جزء متبقى في هذه الشركة الشقيقة وغير محتفظ به من هذه الكيانات.

التبويب كاحتفاظ لغرض البيع

٢٠– على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) على الاستثمار أو جزء من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك عندما تتوافر فيه شروط التبويب كمحتفظ به لغرض البيع. ويتم المحاسبة عن أي جزء متبقى من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك والذي لم يتم تبويبه كمحتفظ به لغرض البيع باستخدام طريقة حقوق الملكية حتى يتم التخلص من هذا الجزء المبوب كمحتفظ به لغرض البيع. وبعد أن يتم

التخلص، على المنشأة المحاسبة عن أي حصة متبقية في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ما لم تمثل هذه الحصة المتبقية استثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك، وفى هذه الحالة تستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية.

٢١- إذا كان المستثمر قد سبق له تبويب استثماره أو جزء من استثماره فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك كأصل محتفظ به لغرض البيع ثم لم يعد هذا الاستثمار مستوفياً لشروط ذلك التبويب، عندئذ تتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية بأثر رجعى اعتباراً من التاريخ الذي بوب فيه كاستثمار محتفظ به لغرض البيع. وبالتبعية يتم تعديل القوائم المالية عن الفترات منذ ذلك التاريخ الذي بوب فيه الاستثمار كأصل محتفظ به لغرض البيع.

التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

٢٢- تتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه الاستثمار عن كونه شركة شقيقة أو مشروع مشترك وذلك على النحوالآتى:

(أ) إذا أصبح الاستثمار شركة تابعة، وحينئذ يتم المحاسبة عنه طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢).

(ب) إذا كانت الحصة المتبقية في الشركة الشقيقة (سابقاً) أو المشروع المشترك (سابقاً) أصل مالى، فعلى المنشأة قياس هذه الحصة المتبقية بالقيمة العادلة. وتعد القيمة العادلة لهذه الحصة المتبقية هي القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى به كأصل مالى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧). وعلى المنشأة أن تعترف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بأى فرق بين كل من:

(١) القيمة العادلة لأي حصة متبقية مضافاً إليها أية متحصلات ناتجة من الحصة المستبعدة فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

و (٢) القيمة الدفترية للاستثمار فى التاريخ الذي فقد عنده النفوذ المؤثر.

(ج) إذا توقفت المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، فعليها معالجة كافة المبالغ التى تخص هذا الاستثمار والتى اعترفت بها سابقاً ضمن دخلها الشامل الآخر وذلك باستخدام نفس الأسس التى كان يجب إتباعها لو كانت المنشأة المستثمر فيها قد تخلصت مباشرة من الأصول والالتزامات ذات الصلة.

٢٣- بناء على ما سبق إذا كانت هناك مكاسب أو خسائر قد سبق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر في الشركة الشقيقة يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إذا ما تخلصت تلك الشركة من الأصول والالتزامات المرتبطة بها، عندئذ تقوم المنشأة بإعادة تبويب المكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (كتسوية إعادة تبويب) عندما تتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية. وعلى سبيل المثال: إذا كان لدى شركة شقيقة أو مشروع مشترك فروق عملة متراكمة ناتجة عن ترجمة نشاط أجنبى، وتوقفت المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، فعليها أن تعيد تبويب مبلغ المكسب أو الخسارة المتعلق بذلك النشاط الأجنبى والذي سبق الاعتراف به ضمن دخلها الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٢٤- إذا أصبح الاستثمار في شركة شقيقة استثمار في مشروع مشترك أو إذا أصبح الاستثمار في مشروع مشترك استثمار في شركة شقيقة، على المنشأة أن تستمر في تطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الحصة المحتفظ بها.

التغييرات في حقوق الملكية

٢٥- إذا انخفضت حقوق ملكية المنشأة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك ومع ذلك استمرت المنشأة في استخدام طريقة حقوق الملكية فعلى المنشأة التى اعترفت فيما مضى بمكسب أو خسارة ضمن الدخل الشامل الآخر أن تعيد تبويب ذلك الجزء من مبلغ المكسب أو الخسارة المتعلق بتخفيض حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وذلك على أساس نسبة التخفيض، إذا كان هذا المكسب أو الخسارة مطلوب إعادة تبويبه إلى الأرباح أو الخسائر عند التخلص من الأصول أو الالتزامات ذات الصلة.

إجراءات طريقة حقوق الملكية

٢٦- تتشابه العديد من الإجراءات الملائمة لتطبيق طريقة حقوق الملكية مع إجراءات التجميع المبينة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢). وعلاوة على ذلك، فإن المفاهيم التى بنيت عليها إجراءات التجميع المستخدمة فى المحاسبة عن اقتناء شركة تابعة تتبع أيضاً فى المحاسبة عن اقتناء استثمار فى شركة شقيقة. أو المشروع المشترك.

٢٧- يتمثل نصيب المجموعة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك فى مجموع الحصص التى تحتفظ بها الشركة الأم وشركاتها التابعة فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

ولا يؤخذ فى الاعتبار مجموع الحصص التي تحتفظ بها مجموعة الشركات الشقيقة الأخرى أو المشروعات المشتركة الأخرى فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وعندما يكون للشركة الشقيقة شركات تابعة أو شقيقة أو مشروعات مشتركة، فإن الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر وصافي الأصول التى تؤخذ فى الاعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هى تلك "الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر وصافي الأصول" المعترف بها فى القوائم المالية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك (ويشمل ذلك حصة الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى أرباح أو خسائر والدخل الشامل الآخر وصافي أصول شركاتها الشقيقة ومشروعاتها المشتركة) وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة لإثبات أثر توحيد السياسات المحاسبية (راجع الفقرتين "٣٥"-"٣٦").

٢٨- يتم الاعتراف فى القوائم المالية للمستثمر بالأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات المتبادلة باتجاهيها (التصاعدى والتنازلى) بين المستثمر (بما يتضمنه من شركات تابعة مجمعة) والشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فقط فى حدود حصص المستثمرين الآخرين فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك الذين لا تربطهم علاقة بهذا المستثمر. ومن أمثلة المعاملات المتبادلة باتجاهيها بين مستثمر وشركة شقيقة بيع أصول من الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك للمستثمر وبيع أصول من المستثمر إلى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. ويتم استبعاد نصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك الناشئة عن هذه المعاملات.

٢٩- عندما توفر معاملة (تنازلية) – من المستثمر للشركة الشقيقة – من الأعلى إلى الأسفل دليلاً على انخفاض في صافي القيمة الاستردادية للأصول المباعة أو الممنوحة أو عن خسائر اضمحلال هذه الأصول، فعلى المستثمر الاعتراف بهذه الخسائر بالكامل. وعندما توفر معاملة (تصاعدية) – من الشركة الشقيقة إلى المستثمر ـــ من أسفل إلى أعلى دليلاً على انخفاض في صافي القيمة الاستردادية للأصول المشتراة أو عن خسائر اضمحلال في هذه الأصول، فعلى المستثمر الاعتراف بنصيبه في هذه الخسائر فقط.

٣٠- عند المساهمة بأصل ذي طبيعة غير نقدية في شركة شقيقة أو مشروع مشترك مقابل حق ملكية في هذه الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك، تتم المحاسبة عن هذه المساهمة طبقاً للفقرة "٢٨" إلا في حالة فقد هذه المساهمة للجوهر التجارى وقد تم تعريف هذا

المصطلح في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) " الأصول الثابتة وإهلاكاتها. " وفى حالة افتقاد المساهمة للجوهر التجارى، تم اعتبار المكاسب أو الخسائر غير محققة ولا يتم الاعتراف بها ما لم يتم تطبيق فقرة "٣١" أيضاً. ويتم استبعاد مثل هذه المكاسب أو الخسائر غير المحققة مقابل الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية ولا يجب عرضه كمكاسب أو خسائر مؤجلة في قائمة المركز المالى المجمعة للمنشأة أو في قائمة المركز المالى التي تم المحاسبة فيها عن هذه الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية.

٣١- إذا استلمت المنشأة بالإضافة إلى حق الملكية في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك أصول ذات أو غير ذات طبيعة نقدية، فعلى المنشأة الاعتراف بالكامل في الأرباح أو الخسائر بجزء المكسب أو الخسارة من المساهمة ذات الطبيعة غير النقدية المتعلقة بالأصول ذات أو غير ذات الطبيعة النقدية المستلمة.

٣٢- تتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يصبح فيه استثماراً فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك. وعند اقتناء الاستثمار، يتم المحاسبة عن أى فرق بين تكلفة الاستثمار وحصة المستثمر فى صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها كما يلي:

(أ) الشهرة المتعلقة بشركة شقيقة أو مشروع مشترك تدرج ضمن القيمة الدفترية للاستثمار علماً بأن استهلاك تلك الشهرة غير مسموح به.

(ب) أى زيادة فى حصة المنشأة فى صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها عن تكلفة الاستثمار تدرج كدخل فى تحديد حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك عن الفترة التى تم فيها اقتناء الاستثمار.

ويتم إجراء التسويات المناسبة على حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء وذلك للمحاسبة – على سبيل المثال – عن إهلاك الأصول القابلة للإهلاك بناء على قيمها العادلة فى تاريخ الاقتناء. وبالمثل يتم إجراء التسويات المنلسبة على حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء عن خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصول، مثل الشهرة أو الأصول الثابتة.

٣٣- تستخدم المنشأة أحدث قوائم مالية متاحة للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تكون نهاية الفترة المالية للمستثمر مختلفة عن نظيرتها للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك، عندئذ تقوم الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بإعداد قوائم مالية – لاستخدام المستثمر- بنفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة إلا إذا تعذر ذلك من الناحية العملية.

٣٤- طبقاً للفقرة "٣٣" من هذا المعيار، عندما تكون القوائم المالية لشركة شقيقة أو مشروع مشترك – والمستخدمة فى تطبيق طريقة حقوق الملكية – معدة فى تاريخ مختلف عن تاريخ القوائم المالية للمستثمر، يتم إجراء التسويات التى تعكس آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التى تحدث بين ذلك التاريخ وتاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة. وفى جميع الأحوال، يجب ألا يتجاوز الفرق بين نهاية الفترة المالية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك ونهاية الفترة المالية للمنشأة عن ثلاثة شهور. ويجب ألا يتغير طول الفترات المالية التى تعد عنها القوائم وأى فرق بين نهايات الفترات المالية من فترة لأخرى.

٣٥- تعد القوائم المالية للمنشأة باستخدام سياسات محاسبية موحدة لمعالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التى تتم فى ظل ظروف مماثلة.

٣٦- باستثناء ما ورد في الفقرة "٣٦أ"، عندما تستخدم شركة شقيقة أو مشروع مشترك سياسات محاسبية مختلفة عن تلك التى تستخدمها المنشأة فى معالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التى تتم فى ظل ظروف مماثلة، فيتم إجراء التسويات اللازمة لكى تتوافق السياسات المحاسبية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك مع السياسات المحاسبية للمنشأة وذلك عندما تقوم المنشأة باستخدام القوائم المالية لتلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى تطبيق طريقة حقوق الملكية.

٣٦أ-على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة (٣٦) إذا كانت المنشأة التي ليست منشأة استثمارية في ذاتها لها ملكية في منشأة شقيقة أو مشروع مشترك يعدان منشأة استثمارية، فإنه يجوز للمنشأة عند تطبيقها طريقة حقوق الملكية أن تختار الإبقاء على قياس القيمة العادلة التي تطبقها هذه المنشأة الاستثمارية على حصص ملكية منشأتها

الشقيقة أو مشروعها المشترك في منشآت تابعة. ويتم القيام بهذا الاختيار بشكل منفصل لكل منشأة استثمارية شقيقة أو مشروع مشترك وذلك في التاريخ الأخير:

(أ) الذي يتم عنده الإثبات الأولي للمنشأة الاستثمارية الشقيقة أو المشروع المشترك.

و(ب) الذي تصبح فيه المنشأة الشقيقة أو المشروع المشترك منشأة استثمارية.

و(ج) الذي تصبح فيه المنشأة الاستثمارية الشقيقة أو المشروع المشترك لأول مرة منشأة أم.

٣٧- إذا كانت الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك لديها رصيد قائم من الأسهم الممتازة مجمعة الأرباح يحتفظ بها أطراف أخرى بخلاف "المنشأة" ومبوبة كحقوق ملكية، تقوم المنشأة بحساب نصيبها فى الأرباح أو الخسائر بعد تسويتها بالتوزيعات على الأسهم الممتازة سواء تم او لم يتم الإعلان عن تلك التوزيعات.

٣٨- إذا تجاوز نصيب المنشأة فى خسائر شركة شقيقة أو مشروع مشترك حصته فى تلك الشركة أو تساوى معها، تتوقف المنشأة عن الاعتراف بنصيبها فى الخسائر الإضافية. ويرجع ذلك إلى أن حصة المنشأة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك هى عبارة عن القيمة الدفترية للاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى ظل استخدام طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أى حصص طويلة الأجل تعتبر فى جوهرها جزءاً من صافي الاستثمار الذي يحتفظ به المستثمر فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وعلى سبيل المثال: فالبند الذي لم يخطط تسويته والذي لا يتوقع أن تتم تسويته فى المستقبل المنظور يعتبر فى جوهره كامتداد لاستثمار المنشأة فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وقد تتضمن تلك البنود أسهم ممتازة ومديونيات أو قروض طويلة الأجل ولكنها لا تتضمن عملاء تجاريون أو موردون تجاريون أو أى مديونيات أخرى طويلة الأجل تقابلها ضمانات كافية مثل القروض المضمونة. وبالنسبة للخسائر المعترف بها من المنشأة طبقاً لطريقة حقوق الملكية والتي تتجاوز استثماره فى الأسهم العادية يتم تحميلها على المكونات الأخرى لحصة المنشأة فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك وذلك على أساس ترتيب معاكس لأسبقيتها فى الاسترداد (أولويتها فى التصفية).

٣٩- بعد أن تخفض حصة المنشأة إلى الصفر يتم الاعتراف بالخسائر الإضافية وبالالتزام المقابل ولكن فقط فى حدود ما تحملته المنشأة من التزامات قانونية أو حكمية أو ما قامت

بسداده نيابة عن الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وعندما تحقق الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك أرباحاً فى الفترات اللاحقة، تستأنف المنشأة الاعتراف بحصتها فى تلك الأرباح ولكن بعد أن تتساوى حصتها فى الأرباح مع حصتها فى الخسائر التى لم يعترف بها.

خسائر الاضمحلال

٤٠- بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية بما فى ذلك الاعتراف بخسائر الشركات الشقيقة أو المشروع المشترك طبقاً للفقرة "٣٨"، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) لتحديد ما إذا كان من الضرورى الاعتراف بأى خسارة إضافية للاضمحلال فى صافي استثمارها فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

٤١ -تطبق المنشأة أيضاً متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) لتحديد ما إذا كان من الواجب الاعتراف بأى خسارة إضافية للاضمحلال فى حصتها فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك التى لا تمثل جزءاً من صافي الاستثمار، وكذلك قيمة خسائر الاضمحلال.

٤٢- نظراً لأن الشهرة التى تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك لا يعترف بها بشكل منفصل، لذا فلا تطبق متطلبات اختبار اضمحلال الشهرة المنصوص عليها بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" ولا يتم اختبار الاضمحلال فى قيمة تلك الشهرة بشكل منفصل. وبدلاً من ذلك يختبر الاضمحلال فى القيمة الدفترية للاستثمار ككل كأصل منفرد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) وذلك بمقارنة قيمته الدفترية بالقيمة القابلة للاسترداد (تمثل القيمة المتوقعة من استخدام الأصل، والقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أكبر).

ويجرى ذلك الاختبار كلما كان تطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) يشير إلى اضمحلال فى قيمة الاستثمار.

ولا يتم توزيع خسارة الاضمحلال المعترف بها فى هذه الحالة على أى أصل بما فى ذلك الشهرة والتى تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. ومن ثم فإن أى تسوية عكسية لخسائر الاضمحلال هذه – يعترف بها طبقاً لمعيار

المحاسبة المصرى رقم (٣١) وذلك إلى المدى الذي ترتفع معه لاحقاً القيمة القابلة للاسترداد من الاستثمار. وعند تحديد القيمة المتوقعة من استخدام الأصل فإن المنشأة تقوم بتقدير:

(أ) حصتها فى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتوقع أن تتولد بواسطة الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بما فى ذلك التدفقات النقدية من عمليات الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك والمتحصلات من التصرف النهائي فى ذلك الاستثمار.

أو (ب) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتوقع أن تنشأ من توزيعات الأرباح التى سيتم الحصول عليها كعائد على الاستثمار ومن التصرف النهائى فى هذا الاستثمار.

وفى ضوء استخدام افتراضات مناسبة، فإن كلا الطريقتين ستؤديان إلى نفس النتيجة.

٤٣ – تقدر "القيمة القابلة للاسترداد" لاستثمار فى شركة شقيقة أو المشروع المشترك وذلك على مستوى كل شركة شقيقة أو مشروع مشترك على حده إلا إذا كانت الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك لا تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر بصورة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية التى تولدها الأصول الأخرى بتلك المنشأة.

القوائم المالية المستقلة

٤٤ – تتم المحاسبة عن الاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك فى القوائم المالية المستقلة للمستثمر طبقاً للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧).

الأحكام الانتقالية

٤٥ – على المنشأة في تاريخ تطبيق هذا المعيار المعدل ألا تقوم بتطبيق التعديلات التالية بأثر رجعي: –

أ – التعديلات الواردة بالفقرات (من "٢٢"حتى"٢٤") من المعيار، فيما يتعلق بالتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية، ففي هذه الحالة على المنشأة ألا تقوم بتعديل القيمة الدفترية لاستثمارها في المنشاة الشقيقة أو المشروع المشترك وأية مبالغ تخص هذه الاستثمارات سبق الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية، وذلك إذا كان تاريخ التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية حدث في فترة سابقة على تطبيق هذا المعيار المعدل.

ب – التعديلات الواردة بالفقرة رقم "٢٥" من المعيار فيما يتعلق بالتغيرات في حقوق ملكية المنشأة في المنشأة الشقيقة أو المشروع المشترك مع الاستمرار في استخدام طريقة حقوق الملكية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١)

المحاسب والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١)
المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

المحتويات	فقرات
نطاق المعيار	١-٧
تعريفات	٨-١٢
نظم الاشتراك المحدد	١٣-١٦
نظم المزايا المحددة	١٧-٢٢
القيمة الحالية الاكتوارية للمزايا المتعهد بها	٢٣-٢٦
فترات إعداد تقارير التقييمات الاكتوارية (دورية التقييمات)	٢٧
محتويات القوائم المالية الخاصة بنظم المزايا المحددة	٢٨-٣١
التقييم والإفصاح فى كافة النظم	
تقييم أصول النظام	٣٢-٣٣
الإفصاح	٣٤-٣٦

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١)
المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

نطاق المعيار

١ – يطبق هذا المعيار على القوائم المالية لنظم مزايا التقاعد عندما تعد مثل تلك القوائم.

٢ – يشار إلى نظم مزايا التقاعد فى بعض الأحيان بأسماء متعددة مثل "خطط المعاشات" أو "خطط التقاعد" أو "خطط مزايا التقاعد". وينظر هذا المعيار لنظام "مزايا التقاعد" باعتباره منشاة مستقلة عن أصحاب الأعمال الذين يعمل لحسابهم العاملين المشتركين في هذا النظام. وتطبق كافة معايير المحاسبة المصرية الأخرى على القوائم المالية لنظم مزايا التقاعد إلى المدى الذي لا تعد فيه ملغاة بحكم ما يرد بهذا المعيار.

٣ – يتناول هذا المعيار المحاسبة عن نظام التقاعد وإعداد التقارير المالية إلى جميع المشتركين كمجموعة واحدة إلا أنه لا يتناول التقارير الموجهة إلى المشتركين كأفراد عن حقوقهم في مزايا التقاعد.

٤ – يهتم معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" بتحديد تكلفة مزايا التقاعد في القوائم المالية لأصحاب الأعمال ممن لديهم خطط لنظام مزايا التقاعد. وبالتالي فان هذا المعيار يعتبر مكملاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨).

٥ – قد تكون نظم مزايا التقاعد فى صورة "نظم اشتراك محدد" أو "نظم مزايا محددة" وتتطلب العديد من تلك النظم تكوين صناديق مستقلة تدفع لها الاشتراكات وتسدد منها مزايا التقاعد. وقد يكون لتلك الصناديق كيان قانوني مستقل أو قد لا يتحقق ذلك كما قد يكون لها مجلس أمناء أو قد لا تحظى بذلك. ويُطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا تم تأسيس كيان لمثل ذلك الصندوق وعما إذا كان له مجلس أمناء من عدمه.

٦ – تخضع نظم مزايا التقاعد التي تستثمر أصولها فى شركات تأمين لنفس المتطلبات المحاسبية والتمويلية التى تخضع لها ترتيبات الاستثمارات الخاصة – وبالتالي فهى تقع في نطاق تطبيق هذا المعيار إلا إذا كان العقد المبرم مع شركة التأمين هو باسم مشترك محدد أو مجموعة محددة من المشتركين فى النظام وكانت مسئولية التزامات مزايا ومعاشات التقاعد تقع على عاتق شركة التأمين بمفردها.

٧- لا يتعامل هذا المعيار مع النماذج الأخرى من المزايا الوظيفية مثل تعويضات أو مكافآت إنهاء الخدمة، أو ترتيبات التعويض (أو المقابل) المؤجل، أو مزايا ترك الخدمة التى تستحق للعاملين من ذوي مدد الخدمة الطويلة (قدامى العاملين)، أو النظم الخاصة بتشجيع التقاعد المبكر أو بالتخلص من العمالة الزائدة (فصل العاملين)، أو نظم حوافز العاملين، أو نظم خدمات الرعاية الصحية والاجتماعية المقدمة لهم. كما تخرج أيضاً من نطاق تطبيق هذا المعيار أنواع الترتيبات التى تدخل ضمن نظام التأمين الاجتماعى الحكومى.

تعريفات

٨- **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

نظم مزايا التقاعد: هى ترتيبات تقدم المنشاة بموجبها مزايا لموظفيها عند أو بعد انتهاء الخدمة (سواء اتخذت تلك المزايا شكل دخل سنوى أو مبلغ مقطوع) متى كان يمكن تحديد تلك المزايا أو الاشتراكات المستحقة عنها مقدماً قبل حلول التقاعد من خلال الأحكام الواردة بمستند ما (أنظمة موثقة) أو بناءً على الممارسات العملية للمنشاة.

نظم الاشتراك المحدد: هي نظم لمزايا التقاعد تتحدد فيها مبالغ مزايا التقاعد الواجب صرفها على أساس قيمة الاشتراكات المحددة في الصندوق "صندوق التقاعد" بالإضافة إلى عائد الاستثمار على أموال الصندوق.

نظم المزايا المحددة: هي نظم لمزايا التقاعد تتحدد فيها مبالغ مزايا التقاعد الواجب صرفها باستخدام معادلة تقوم عادةً على أساس مستوى دخول العاملين و/ أو عدد سنوات خدمتهم.

التمويل: هو تحويل أصول إلى منشأة (*صندوق*) مستقلةً عن منشأة صاحب العمل وذلك لمقابلة التزامات مستقبلية لسداد مزايا التقاعد.

ولأغراض هذا المعيار تستخدم أيضاً المصطلحات التالية:

المشتركون: هم الأعضاء في نظامٍ لمزايا التقاعد وغيرهم ممن لهم حق الحصول على مزايا بموجب ذلك النظام.

صافي الأصول المتاحة لمزايا التقاعد: هى أصول النظام مخصوماً منها التزامه والتى لا تدخل ضمنها القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها: هى القيمة الحالية للمبالغ المتوقع سدادها بواسطة نظام مزايا التقاعد للعاملين الحاليين والسابقين عن خدمات أديت بالفعل.

المزايا المكتسبة: هى مزايا اكتسبت بموجب نظام مزايا التقاعد ولا تعد الحقوق فيها مشروطةً باستمرار خدمة العامل.

٩- قد تقوم جهات أخرى(*) برعاية بعض نظم مزايا التقاعد بخلاف أصحاب الأعمال أنفسهم، وينطبق هذا المعيار أيضاً على القوائم المالية لتلك النظم.

١٠- تستند معظم نظم مزايا التقاعد على اتفاقيات رسمية. وقد تكون بعض النظم غير رسمية ولكنها اكتسبت درجةً من الالتزام نتيجة للممارسات المستقرة لدى أصحاب الأعمال. وعلى الرغم من أن بعض النظم تسمح لأصحاب الأعمال بالحد من التزاماتهم المقررة بموجب النظم إلا أنه عادةً ما يتعذر على صاحب العمل إلغاء النظام إذا أراد الاحتفاظ بالعاملين. وتطبق ذات الأسس المحاسبية وأسس إعداد التقارير على النظم غير الرسمية شأنها فى ذلك شأن النظم الرسمية.

١١- تنص العديد من نظم مزايا التقاعد على إنشاء صناديق مستقلة تدفع إليها الاشتراكات وتصرف منها المزايا وقد تُدار هذه الصناديق بمعرفة جهات تتمتع باستقلالية في إدارة أصول الصندوق. ويطلق على تلك الجهات فى بعض الدول اسم أمناء، ويستخدم لفظ الأمناء فى هذا المعيار لوصف تلك الجهات بغض النظر عما إذا تم تشكيل أمانة(**) من عدمه.

١٢- توصف نظم مزايا التقاعد عادةً إما بنظم الاشتراك المحدد أو بنظم المزايا المحددة بما لكلٍ منها من خصائص مميزة على أنه فى بعض الأحيان تحتوي نظم معينة على خصائص النظامين معاً. ولأغراض هذا المعيار تعامل تلك النظم المختلطة على أنها نظم مزايا محددة.

نظم الاشتراك المحدد

١٣- ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لنظام الاشتراك المحدد قائمة بصافي الأصول المتاحة للمزايا بالإضافة إلى شرح لسياسة التمويل.

١٤- تتحدد قيمة المزايا المستقبلية للمشترك فى ظل نظام الاشتراك المحدد على أساس الاشتراكات التي سددت للصندوق بواسطة صاحب العمل أو المشترك أو كلاهما ومدى كفاءة تشغيل الصندوق وعوائد استثماره. وعادةً ما يفى صاحب العمل بالتزامه بمجرد سداد الاشتراكات إلى الصندوق. وبالرغم من أن استشارة خبير اكتوارى عادةً ما تكون

(*) يطلق على تلك الجهات الأخرى لفظ "الرُعاة".

(**) يستخدم مصطلح "أمانة" بهذه الفقرة كمعنى لنوع من أنواع الكيانات يطلق عليها بالانجليزية لفظ "Trust".

غير مطلوبة إلا أن تلك الاستشارة تستخدم أحياناً فى تقدير المزايا المستقبلية التى قد تتحقق بناءً على الاشتراكات الجارية وعلى المستويات المتغيرة للاشتراكات ولعوائد الاستثمار المستقبلية.

١٥- ينصب اهتمام المشتركين على أنشطة النظام لأنها تؤثر بصورة مباشرة على مستوى المزايا المستقبلية الخاصة بهم. ويهتم المشتركون بمعرفة ما إذا كانت الاشتراكات قد تم استلامها وما إذا كانت نظم رقابية مناسبة قد طبقت لحماية حقوق المستفيدين بينما يهتم صاحب العمل بكفاءة وعدالة تشغيل النظام.

١٦- يهدف التقرير عن نظام الاشتراك المحدد إلى توفير معلومات دورية عن النظام وأداء استثماراته. ويتحقق هذا الهدف عادةً بتقديم قوائم مالية تتضمن ما يلي:

(أ) وصف للأنشطة المؤثرة خلال الفترة وأثر أى تغيرات تتعلق بالنظام وعضويته وشروطه وأحكامه.

و (ب) قوائم تعكس المعاملات والأداء الاستثمارى للنظام خلال الفترة بالإضافة إلى مركزه المالى فى نهاية الفترة.

و (ج) وصف لسياسات الاستثمار.

نظم المزايا المحددة

١٧- ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لنظام المزايا المحددة إما:

(أ) قائمة تظهر فيها:

(١) صافي الأصول المتاحة للمزايا.

و (٢) القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها مع الفصل بين المزايا المكتسبة والمزايا غير المكتسبة.

و (٣) قيمة الفائض أو العجز الناتج.

أو (ب) قائمة توضح صافي الأصول المتاحة للمزايا على أن تتضمن تلك القائمة إما:

(١) إيضاح يفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها مع الفصل بين المزايا المكتسبة والمزايا غير المكتسبة.

أو (٢) الإشارة لتلك المعلومة في تقرير اكتوارى مرفق بالقائمة.

فاذا لم يكن قد تم إعداد تقييم اكتوارى فى تاريخ القوائم المالية فينبغى استخدام أحدث تقييم متاح كأساس مع الإفصاح عن تاريخه.

١٨- لأغراض تطبيق الفقرة "١٧" عاليه فإن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها يجب أن تستند إلى المزايا المتعهد بها طبقاً لشروط النظام عن الخدمات المؤداة حتى تاريخه سواء باستخدام مستويات الأجور الحالية أو المستويات المتوقعة للأجور مع الإفصاح عن الأساس الذي تم استخدامه. كما يجب الإفصاح أيضاً عن اثر أى تغيرات فى الافتراضات الاكتوارية إذا كان لتلك التغيرات تأثيراً بالغاً على القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

١٩- على القوائم المالية أن توضح العلاقة بين القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها وصافي الأصول المتاحة لتلك المزايا وكذا سياسة التمويل للمزايا المتعهد بها.

٢٠- يعتمد صرف مزايا التقاعد المتعهد بها فى ظل نظام المزايا المحددة على المركز المالى للنظام ومدى قدرة المشتركين على سداد اشتراكات مستقبلية للنظام بالإضافة إلى الأداء الاستثمارى والكفاءة التشغيلية للنظام.

٢١- يحتاج نظام المزايا المحددة للاستعانة باستشارة دورية من أحد الخبراء الاكتواريين لتقييم الوضع المالى للنظام ولمراجعة الافتراضات والتوصيات بشأن المستويات المستقبلية للاشتراك.

٢٢- يهدف التقرير عن نظام المزايا المحددة إلى توفير معلومات دورية عن الموارد والأنشطة المالية للنظام تفيد فى تقييم العلاقات بين تجميع الموارد من جهة وتجميع مزايا النظام من جهة أخرى على مدار الزمن.

وغالبا ما يتحقق هذا الهدف عن طريق تقديم قوائم مالية تتضمن ما يلي:

(أ) وصف للأنشطة المؤثرة خلال الفترة وأثر أى تغيرات تتعلق بالنظام وعضويته وشروطه وأحكامه.

و (ب) قوائم تعكس المعاملات والأداء الاستثمارى للنظام خلال الفترة بالإضافة إلى مركزه المالى فى نهاية الفترة.

و (ج) عرض للبيانات الاكتوارية إما كجزء من تلك القوائم أو من خلال تقرير اكتوارى منفصل.

و (د) وصف لسياسات الاستثمار.

القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها

٢٣– قد يتم حساب وعرض القيمة الحالية للمدفوعات المتوقع سدادها بمعرفة نظام التقاعد إما باستخدام المستويات الحالية للأجور أو المستويات المتوقعة للأجور وذلك خلال الفترات الزمنية حتى حلول تاريخ التقاعد للمشتركين.

٢٤– ومن الأسباب التى تدفع إلى تبنى أسلوب الأجور الحالية ما يلي:

(أ) أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – والتى تمثل مجموع المبالغ التى تخص كل مشترك فى النظام بناءً على المستويات الحالية للأجور – يمكن حسابها بطريقة أكثر موضوعية مقارنة بأسلوب المستويات المتوقعة للأجور، حيث يعتمد الأسلوب الأول على عدد أقل من الافتراضات.

و (ب) أن الزيادات فى المزايا التى تعزى لزيادة فى الأجر ترتب التزاماً على النظام عندما تحل الفترة المقدر فيها حدوث تلك الزيادة فى الأجر.

و (ج) أن مبلغ القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – والمحسوب طبقاً للمستويات الحالية للأجور – يعد بصفةٍ عامة أكثر ارتباطاً بالمبلغ الذي يستحق سداده في حالة إنهاء أو عدم استمرار النظام.

٢٥– بينما تتضمن الأسباب التى تدفع إلى تبنى أسلوب الأجور المتوقعة ما يلي:

(أ) أن البيانات المالية ينبغى إعدادها على أساس فرض الاستمرارية بغض النظر عن الافتراضات والتقديرات الواجب استخدامها.

و (ب) أن المزايا – فى ظل النظم التى تقوم على أساس سداد دفعة نهائية – تتحدد وفقاً للأجور السائدة فى تاريخ التقاعد أو فى تاريخ قريب منه لذا ينبغى بناء تقديرات مستقبلية متوقعة للأجور ومستويات الاشتراك ومعدلات العائد.

و (ج) أن إغفال التقديرات المستقبلية للأجور المتوقعة قد يؤدى إلى ظهور فائض واضح فى تمويل النظام على عكس الحقيقة أو إلى ظهور تمويل كاف فى حين ينطوى النظام فى حقيقته على عجز تمويلي.

٢٦– يتم الإفصاح في القوائم المالية للنظام عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – المبنية على أساس الأجور الحالية – وذلك لإبراز الالتزام الناتج عن المزايا المكتسبة حتى تاريخ القوائم المالية. بينما يتم الإفصاح فى القوائم المالية للنظام عن القيمة

الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – المبنية على أساس الأجور المتوقعة – وذلك لإبراز حجم الالتزام الذي قد ينشأ على أساس فرض الاستمرارية والذي عادة ما يكون الأساس الذي يقوم عليه تمويل النظام.

وبالإضافة إلى الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها فقد يحتاج الأمر إلى تقديم شرح كاف يشير بوضوح إلى المفهوم الذي يجب أن تقرأ فى إطاره القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. وقد يكون هذا الشرح في شكل معلومات عن مدى كفاية التمويل المستقبلى المخطط وعن سياسة التمويل المبنية على أساس التقديرات المستقبلية المتوقعة للأجور. ويمكن أن يرد هذا الشرح في القوائم المالية أو فى التقرير الاكتوارى.

فترات إعداد تقارير التقييمات الاكتوارية (دورية التقييمات)

٢٧- ينبغى على المنشآت التى يتم تأسيسها فى جمهورية مصر العربية الالتزام بما تنص عليه أحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة فى هذا الشأن. وقد لا تحصل المنشآت التى تؤسس في دول أخرى ولا تخضع فى تأسيسها لأحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة على تقييمات اكتوارية إلا مرة كل ثلاث سنوات كما يحدث ذلك فى العديد من الدول. وفى مثل تلك الحالات فقط – وإذا لم يتم إعداد تقييم اكتوارى في تاريخ القوائم المالية فيستخدم أحدث تقييم متاح كأساس على أن يتم الإفصاح عن تاريخ التقييم.

محتويات القوائم المالية الخاصة بنظم المزايا المحددة

٢٨- بالنسبة لنظم المزايا المحددة: تُعرض المعلومات بإحدى الأشكال أو النماذج التالية التى تعكس ممارسات مختلفة فى الإفصاح عن المعلومات الاكتوارية وفى أسلوب عرضها:

(أ) تدرج ضمن القوائم المالية: قائمة تظهر بها صافي الأصول المتاحة للمزايا، والقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها، والفائض أو العجز الناتج. كما تحتوي القوائم المالية للنظام أيضاً على قوائم لكل من التغيرات فى صافي الأصول المتاحة للمزايا والتغيرات في القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. كما يمكن أن يرفق بالقوائم المالية تقريراً اكتوارياً منفصلاً يؤيد القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

(ب) وتضم القوائم المالية: قائمة بصافي الأصول المتاحة للمزايا، وقائمة بالتغيرات في صافي هذه الأصول. ويتم الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها فى إيضاح متمم للقوائم المالية. كما يمكن أن يرفق بالقوائم المالية أيضاً تقريراً اكتوارياً يؤيد القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

(ج) وتضم القوائم المالية: قائمة بصافي الأصول المتاحة للمزايا، وقائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتاحة للمزايا على أن يتضمن تقرير اكتوارى منفصل القيمة الحالية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

ويمكن مع كل نموذج من النماذج السابقة أن يرفق بالقوائم المالية تقريراً للأمناء مشابهاً فى طبيعته لتقرير المديرين أو مجلس الإدارة كما يمكن أن يرفق بها أيضاً تقريراً عن الاستثمار.

٢٩- يرى مؤيدوالنماذج الموضحة بالفقرات "٢٨ (أ) " و"٢٨ (ب) " أن التحديد الكمى لمزايا التقاعد المتعهد بها وللمعلومات الأخرى الواردة بتلك النماذج يساعد مستخدمى القوائم المالية على تقييم الموقف الحالي للنظام ولاحتمالات قدرة النظام على الوفاء بالتزامه. كما يرى هؤلاء أيضاً أن القوائم المالية يجب أن تكون فى حد ذاتها متكاملة دون الاعتماد على قوائم أخرى مرفقة. إلا أن البعض يرى أن النموذج الموضح بالفقرة "٢٨ (أ) " يمكن أن يعطى انطباعاً بوجود التزام فى حين أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التعاقد المتعهد بها لا تستوفى من وجهة نظرهم كافة الخصائص التى يتصف بها الالتزام.

٣٠- يرى مؤيدوالنموذج الموضح بالفقرة "٢٨ (ج) " أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها يجب ألا تدرج ضمن قائمة تُظهر صافي الأصول المتاحة للمزايا كما هو الحال بالنموذج الموضح بالفقرة "٢٨ (أ) " كما لا يجب حتى الإفصاح عنها فى إيضاحٍ متمم كما هو وارد بالفقرة "٢٨ (ب) " لأن ذلك سيترتب عليه مقارنتها مباشرةً بأصول النظام وقد لا تكون مثل هذه المقارنة سليمة. ويستند هؤلاء فى حجتهم على أن الخبراء الاكتواريين لا يقومون بالضرورة بمقارنة القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التعاقد المتعهد بها بالقيمة السوقية للاستثمارات ولكنهم قد يقومون بدلاً من ذلك بتقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الاستثمارات. وبالتالي يرى مؤيدوهذا النموذج أنه من غير المحتمل أن تعكس المقارنة التى يمكن أن تحدث من جراء استخدام أى من النموذجين

الأول والثانى بشكل كامل تقييم الخبير الاكتوارى للنظام مما قد يؤدى إلى إساءة فهمه. ويرى البعض أيضاً أن المكان الوحيد الذي يجب أن تدرج به المعلومات عن مزايا التقاعد المتعهد بها هو التقرير المستقل للخبير الاكتوارى حيث يمكن توضيحها فيه بشكل مناسب وذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم التحديد الكمى لهذه المعلومات.

٣١- ويتبنى هذا المعيار الآراء التي تؤيد السماح بالإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بمزايا التقاعد المتعهد بها فى تقرير منفصل للخبير الاكتوارى. ويرفض هذا المعيار الآراء المعارضة للتحديد الكمى للقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. وبالتالي فان النماذج الموضحة بالفقرات "٢٨ (أ) " و"٢٨ (ب) " تعتبر مقبولة فى ظل هذا المعيار شأنها فى ذلك شأن النموذج الموضح بالفقرة "٢٨ (ج) " مادامت القوائم المالية تتضمن الإشارة إلى تقريرٍ لخبيرٍ اكتوارى يوضح القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها وكان ذلك التقرير مرفقاً بتلك القوائم.

التقييم والإفصاح فى كافة النظم

تقييم أصول النظام

٣٢- يجب أن يتم قياس استثمارات نظام مزايا التقاعد بالقيمة العادلة. فى حالة الأوراق المالية القابلة للتداول بالسوق تكون القيمة العادلة هى القيمة السوقية. وعندما يكون تقدير قيمة عادلة لاستثمارات النظام المحتفظ بها غير ممكن فيجب الإفصاح عن السبب فى عدم استخدام قيمة عادلة.

٣٣- عادةً ما تكون القيمة العادلة للأوراق المالية القابلة للتداول فى السوق هى قيمتها السوقية لأن الأخيرة تعد أفضل الطرق لقياس القيمة العادلة للأوراق المالية فى تاريخ التقرير ولقياس الأداء الاستثمارى خلال الفترة. أما بالنسبة للأوراق المالية ذات القيمة الاستردادية المحددة والتى يكون اقتناؤها قد تم بغرض مقابلة التزام النظام أو أجزاء محددة منها فيمكن أن يتم قياسها بمبالغ تعتمد على القيمة الاستردادية النهائية لتلك الأوراق وبافتراض معدل ثابت للعائد عليها حتى تاريخ الاستحقاق. أما بالنسبة لاستثمارات النظام المحتفظ بها والتى لا يمكن تقدير قيمة عادلة لها – كما فى حالة الاستثمارات التى تمثل ملكية منشأة بالكامل – فيتم الإفصاح عن السبب فى عدم استخدام قيمة عادلة لقياسها. وبصفةٍ عامة يتم أيضاً الإفصاح عن القيمة العادلة فى الحالات التى تقاس فيها الاستثمارات بمبالغ لا تمثل القيمة السوقية أو القيمة العادلة لها. ويتم المحاسبة عن الأصول المستخدمة فى أنشطة الصندوق طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية التى تنطبق على تلك الأصول.

الإفصاح

٣٤- ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لمزايا التقاعد أيضاً المعلومات التالية سواء أكانت متعلقة بنظام المزايا المحددة أو بنظام الاشتراك المحدد:

(أ) قائمةً بالتغيرات فى صافي الأصول المتاحة للمزايا.

و (ب) ملخصاً بأهم السياسات المحاسبية.

و (ج) وصفاً للنظام وأثر أية تغيرات فى النظام خلال الفترة.

٣٥- تتضمن القوائم المالية المعدة بمعرفة أنظمة مزايا التقاعد ما يلي (فى حدود ما هو قابل للتطبيق منها):

(أ) قائمةً بصافي الأصول المتاحة للمزايا يفصح فيها عن:

(١) الأصول فى نهاية الفترة مبوبة بشكل ملائم.

و (٢) أسس تقييم الأصول.

و (٣) تفاصيل أى استثمارٍ منفرد تزيد قيمته إما عن ٥% من صافي الأصول المتاحة للمزايا أو عن ٥% من قيمة أى فئة أو نوع من الأوراق المالية.

و (٤) تفاصيل أى إستثمار فى منشأة صاحب العمل.

و (٥) أية التزامات أخرى بخلاف القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

و (ب) قائمة بالتغيرات فى صافي الأصول المتاحة للمزايا توضح ما يلي:

(١) اشتراكات صاحب العمل.

و (٢) اشتراكات العامل.

و (٣) الدخل من الاستثمار مثل الفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم.

و (٤) أى دخل آخر.

و (٥) المزايا المسددة أو المستحقة السداد (مصنفة – على سبيل المثال – كمزايا للتقاعد ومزايا للوفاة والعجز والمزايا فى صورة مبالغ مقطوعة).

و (٦) المصروفات الإدارية.

و (٧) المصروفات الأخرى.

و (٨) الضرائب على الدخل.

و (٩) المكاسب والخسائر الناتجة عن التخلص من الاستثمارات وعن التغيرات فى قيمة الاستثمارات.

و (١٠) التحويلات من وإلى النظم الأخرى.

و (ج) وصف لسياسة التمويل.

و (د) بالنسبة لنظم المزايا المحددة فإنه يتم الإفصاح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها (قد تفصل بين المزايا المكتسبة وغير المكتسبة) التى تتحدد طبقاً لشروط النظام على أساس المزايا المتعهد بها عن الخدمات المؤداة حتى تاريخه وباستخدام المستويات الجارية أو المتوقعة للأجور. وقد تدرج هذه المعلومات فى تقرير الخبير الاكتوارى الذي يتم قراءته مع القوائم المالية ذات العلاقة.

و (هـ) بالنسبة لنظم المزايا المحددة يفصح أيضا عن وصف للافتراضات الاكتوارية المؤثرة المستخدمة والطريقة المطبقة فى حساب القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

٣٦- يحتوي التقرير عن نظام مزايا التقاعد وصفاً للنظام ويظهر إما كجزء من القوائم المالية أو فى تقرير منفصل. وقد يتضمن التقرير ما يلي:

(أ) أسماء أصحاب الأعمال ومجموعات العاملين الذين يغطيهم النظام.

و (ب) عدد المشتركين الذين يحصلون على المزايا وعدد المشتركين الآخرين مصنفين بشكل ملائم.

و (ج) نوع النظام وما إذا كان نظام للاشتراك المحدد أو نظام للمزايا المحددة.

و (د) إيضاح عما إذا كان المشتركون يساهمون فى اشتراكات النظام.

و (هـ) وصف لمزايا التقاعد المتعهد بصرفها إلى المشتركين.

و (و) وصف لأي شروط لإنهاء النظام.

و (ز) أى تغيرات فى البنود من (أ) إلى (و) خلال الفترة التى يغطيها التقرير.

من غير الملائم الإشارة إلى مستندات أخرى تكون متاحةً لمستخدمى التقرير فيها وصف للنظام أو توفر معلومات عن تغيرات لاحقة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

نصيب السهم فى الأرباح

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)
نصيب السهم فى الأرباح

المحتويات	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٤أ
تعريفات	٥-٨
القياس	
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	٩-١١
الأرباح	١٢-١٨
الأسهم	١٩-٢٩
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	٣٠-٣٢
الأرباح	٣٣-٣٥
الأسهم	٣٦-٤٠
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض	٤١-٤٤
الخيارات والحقوق فى أسهم وما فى حكمهما Options, warrants and their	٤٥-٤٨
الأدوات القابلة للتحويل Convertible instruments	٤٩-٥١
الأسهم المشروطة القابلة للإصدار Contingently issuable shares	٥٢-٥٧
العقود التى قد يتم تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً	٥٨-٦١
خيارات مشتراة Purchased options	٦٢
خيارات البيع المحررة Written put options	٦٣
التعديلات بأثر رجعى لأرقام المقارنة المعروضة	٦٤-٦٥
العرض	٦٦-٦٩
الإفصاح	٧٠-٧٣أ
ملحق (أ)	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)
نصيب السهم فى الأرباح

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح القواعد التى يتحدد ويُعرض بموجبها معلومات عن"نصيب السهم فى الأرباح" بما يؤدى إلى تحسين مقارنة الأداء بين منشآت مختلفة عن نفس الفترة المحاسبية وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المنشأة. وبالرغم من موجود قيود على بيانات "نصيب السهم فى الأرباح" تنشأ بسبب اختلاف السياسات المحاسبية التى يمكن تطبيقها فى تحديد "الأرباح" فإن استخدام مقام محدد متفق عليه يحسن من التقارير المالية – لذا يركز هذا المعيار على "المقسوم عليه"فى المعادلة المستخدمة فى حساب نصيب السهم فى الأرباح.

نطاق المعيار

٢- يُطبق هذا المعيار على القوائم المالية المستقلة، أو القوائم المالية المجمعة، أو القوائم المالية المنفردة، المصدرة لجميع المنشأت.

٣- على المنشأة التى تفصح عن "نصيب السهم فى الأرباح" أن تقوم بحساب"نصيب السهم فى الأرباح"الخاص بها والإفصاح عنه بما يتفق مع هذا المعيار.

٤- عندما تقوم منشأة بعرض كلٍ من القوائم المالية المجمعة والقوائم المالية المستقلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المستقلة" على الترتيب فإن الأمر يحتاج منها إلى عرض الإفصاحات التى يتطلبها هذا المعيار عن"نصيب السهم فى الأرباح" على أساس المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية المستقلة.

٤أ- تقوم المنشأة بعرض"نصيب السهم فى الأرباح "فى قائمة الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فقط.

تعريفات

٥- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار طبقاً للمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>الأثر المضاد للتخفيض</u>: هو الزيادة فى نصيب السهم فى الأرباح أو النقص فى نصيب السهم من الخسارة الناشئة (أو الناشئ) من افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل ستُحول، أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع / الشراء) ستُمارس، أو أن أسهم عادية ستُصدر عند استيفاء شروط محددة.

اتفاقية أسهم مشروطة: هى اتفاقية لإصدار أسهم تعتمد على تحقق شروط محددة.

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار: هى أسهم عادية قابلة للإصدار بدون مقابل نقدي أو بمقابل نقدي ضئيل أو بأى مقابل آخر وذلك عند تحقق شروط محددة منصوص عليها فى اتفاقية أسهم مشروطة.

الأثر العادى للتخفيض: هو النقص فى نصيب السهم فى الأرباح أو الزيادة فى نصيب السهم من الخسارة الناشئ (أو الناشئة) من افتراض أن الأدوات المالية القابلة للتحويل ستُحول، أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع/ الشراء) ستُمارس، أو أن أسهم عادية ستُصدر عند استيفاء شروط محددة.

الخيارات والحقوق وما فى حكمهما: هى أدوات مالية تعطى الحق لحاملها فى شراء أسهم عادية.

السهم العادى: هو أداة ملكية تعد حقوقها تاليةً لحقوق كافة فئات أدوات الملكية الأخرى.

السهم العادى المحتمل: هو أداة مالية أو عقد آخر قد يمنح الحق لحامله فى امتلاك أسهم عادية.

خيارات البيع على الأسهم العادية: هى عقود تعطى الحق لحاملها فى بيع أسهم عادية بسعر محدد خلال فترة معينة.

٦- تشارك الأسهم العادية فى صافي أرباح الفترة فقط بعدما تكون الأنواع الأخرى من الأسهم – مثل الأسهم الممتازة – قد شاركت فيها. وقد يكون لدى المنشأة أكثر من فئةٍ واحدة من فئات الأسهم العادية علماً بأن كل فئة من فئات الأسهم العادية لها نفس الحقوق فى الحصول على توزيعات أرباح.

٧- من أمثلة الأسهم العادية المحتملة ما يلي:

(أ) الالتزامات المالية أو أدوات حقوق الملكية (بما فى ذلك الأسهم الممتازة) القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

(ب) الخيارات والحقوق فى الحصول على أسهم.

(ج) الأسهم التى يحتمل إصدارها عند تحقق شروط ناتجة عن ترتيبات تعاقدية مثل تلك المتعلقة بشراء منشأة أو أنشطة أعمال "Businesses" أو أصول أخرى.

٨- تُستخدم فى هذا المعيار المصطلحات المُعرَفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض" طبقاً للمعانى المحددة لكل منها فى الفقرة "١١" منه ما لم ينص صراحة على خلاف ذلك. كما عرف هذا المعيار الأداة المالية والأصل المالى والالتزام المالى وأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة بالإضافة إلى إرشادات توضيحيةعن كيفية تطبيق تلك التعريفات.

القياس

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

٩- على المنشأة أن تقوم بحساب قيم "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم – وكذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم إذا ما قامت المنشأة بعرض الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة.

١٠- يتم حساب"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك بقسمة صافي الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للشركة الأم (البسط) على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة (المقام).

١١- يتمثل الهدف من الإفصاح عن "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"فى تقديم مؤشر لقياس حصة كل سهم عادى من أسهم الشركة الأم فى أداء المنشأة خلال فترة التقرير (الفترة المالية).

الأرباح

١٢- من أجل حساب"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"فإن المبالغ المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والتى تتمثل فى كل من:

(أ) الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم من العمليات المستمرة.

و (ب) الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم.

ستكون هى المبالغ المحددة فى (أ) و (ب) أعلاه معدلةً بالمبالغ التالية المتعلقة بالأسهم الممتازة المبوبة كحقوق ملكية (بعد خصم الأثر الضريبى لها):

- **توزيعات أرباح تلك الأسهم الممتازة.**
- **والفروق الناتجة عن تسوية تلك الأسهم الممتازة.**
- **والآثار المماثلة الأخرى لتلك الأسهم الممتازة.**

١٢ – أ تتحدد للعاملين ولأعضاء مجلس الإدارة حصص فى الأرباح التى تقرر منشأة توزيعها وتخصم تلك الحصص من خلال قائمة توزيعات الأرباح شأنها فى ذلك شأن حصص المساهمين فى الأرباح تطبيقاً لأحكام قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما. وعندما يقترح مجلس إدارة منشأة مشروعاً لتوزيع الأرباح خلال الفترة التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية الجارية للمنشأة وقبل تاريخ اعتماد تلك القوائم المالية للإصدار ويتضمن ذلك المشروع المقترح للتوزيع حصةً للعاملين ومكافأةً لأعضاء مجلس الإدارة فى الأرباح المقترح توزيعها عندئذ يمكن للمنشأة أن تخصم التوزيعات المقترحة للعاملين ولأعضاء مجلس الإدارة من مبالغ "الأرباح المعدلة" المشار إليها بالفقرة "١٢" أعلاه من هذا المعيار وذلك عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وبشرط أن تفصح صراحةً عن أن المبالغ التى تم خصمها لا زالت تحت اعتماد الجمعية العامة لمساهمى المنشأة على اعتبار أن الجمعية العامة هى وحدها التى تملك سلطة اعتماد تلك التوزيعات أو تعديلها أو رفضها طبقاً لأحكام ذات القانون. وقد تختلف حصص العاملين وأعضاء مجلس الإدارة فى الأرباح التى يتقرر توزيعها خلال الفترة الجارية (التى تعد القوائم المالية فى نهايتها) عن المبالغ التى قد تكون المنشأة سبق وأن خصمتها ضمن إفصاح "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" عن العام المنصرم (تحت اعتماد الجمعية العامة). وفى هذه الحالة يتعين على المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات المقارنة التى تظهر ضمن إفصاح العام الجارى وذلك بتسوية الفرق الناتج عن ذلك الاختلاف سواء بالإضافة إلى أو الخصم من مبالغ "الأرباح المعدلة " والمشار إليها فى الفقرة "١٢" أعلاه. وتسري أحكام الفقرة "١٢أ" عند حساب مبالغ "الأرباح المعدلة" بالقوائم المالية المجمعة للمنشأة الأم والتى تدرج بها نتائج أعمال الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات التى تخضع لسيطرة مشتركة. كما تسرى أحكام الفقرة "١٢أ" أيضاً عند حساب مبالغ "الأرباح المعدلة" فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة الأم وكذا القوائم المالية المستقلة أو القوائم المالية المنفردة التى تعدها الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات التى تخضع لسيطرة مشتركة حسب الأحوال.

١٣- تتضمن الأرباح أو الخسائر المحددة عن الفترة والمنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كافة بنود الدخل والمصروف المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعترف بها خلال الفترة بما فى ذلك "عبء الضريبة وتوزيعات الأرباح"على الأسهم الممتازة المبوبة كالتزامات (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١)).

١٤- يُعَدْ مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة (بعد الضريبة) المخصوم من أرباح أو خسائر الفترة هو:

(أ) المبلغ المعلن خلال الفترة من أى توزيعات أرباح للأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح (مخصوماً منه الضريبة).

و (ب) المبلغ الواجب توزيعه خلال الفترة من أرباح الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح (مخصوماً منه الضريبة) سواء أكان قد تم او لم يتم الإعلان عن توزيعها. ولا يتضمن مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة عن الفترة أية توزيعات للأسهم مجمعة الأرباح سددت أو أعلن عنها خلال الفترة الجارية وتتعلق بفترات سابقة.

١٥- إن الأسهم الممتازة – التى تتقرر بموجبها توزيعات أولية منخفضة لكى تُعَوَضْ منشأة عن إصدار تلك الأسهم الممتازة بخصم، أو التى يتقرر بموجبها توزيعات تفوق مثيلتها السوقية فى فترات لاحقة لكى تُعوَضْ المستثمرين عن شراء تلك الأسهم الممتازة بعلاوة – يشار إليها فى بعض الأحيان بالأسهم الممتازة ذات العائد المتزايد" Increasing rate preference shares". ويتم استهلاك أى مبلغ أصلى لخصم أو علاوة إصدار تتعلق بـ "الأسهم الممتازة ذات العائد المتزايد" على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى "the effective interest method" وتعامل كتوزيعات ممتازة بغرض حساب "تصيب السهم فى الأرباح".

١٦- قد يتم إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض مقدم من المنشأة لحاملى تلك الأسهم. وتمثل الزيادة فى القيمة العادلة للمقابل المدفوع لحاملى الأسهم الممتازة عن القيمة الدفترية للأسهم الممتازة عائداً بالنسبة لحاملى الأسهم الممتازة وتكلفةً على الأرباح المحتجزة للمنشأة. ويتم خصم هذا المبلغ عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

١٧- قد تشجع منشأة التحويل المبكر للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من خلال التغييرات الإيجابية على شروط التحويل الأصلية أو بسداد مقابل إضافى. وتمثل الزيادة فى القيمة العادلة للمدفوع من الأسهم العادية أو أى مقابل آخر عن القيمة العادلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب شروط التحويل الأصلية عائداً بالنسبة لحاملى الأسهم الممتازة، ويخصم عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم.

١٨- تضاف أية زيادة فى القيمة الدفترية للأسهم الممتازة عن القيمة العادلة للمقابل المدفوع فى تسويتها عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم.

الأسهم

١٩- من أجل حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.

٢٠- يعكس المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة احتمالية أن يتغير مبلغ رأس مال المساهمين خلال الفترة نتيجة وجود عدد أكبر أو أقل من الأسهم القائمة فى أى وقت. ويمثل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة عدد الأسهم العادية القائمة أول الفترة على أن تُعدل بعدد الأسهم العادية التى أُعيد شرائها (أسهم الخزينة) أو أصدرت بمعرفة المنشأة خلال الفترة ومضروبة فى عامل الوقت المرجح، ويمثل عامل الوقت المرجح عدد الأيام التى يظل فيها عدد الأسهم قائماً منسوبةً إلى إجمالى عدد أيام الفترة، ويعد التقريب المعقول للمتوسط المرجح أمراً مقبولاً فى كثير من الحالات.

٢١- مع مراعاة عدم الإخلال بأحكام القوانين واللوائح المحلية السارية – تُدرجْ عادةً الأسهم ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم اعتباراً من التاريخ الذي يعترف فيه بالمبلغ المستحق مقابل إصدار الأسهم (عادةً ما يكون تاريخ إصدار الأسهم) – ومثال ذلك:

(أ) تدرج الأسهم العادية المصدرة مقابل مبالغ نقدية عندما تكون النقدية مستحقة الاستلام.

و (ب) تدرج الأسهم العادية المصدرة نتيجةً لإعادة الاستثمار الاختيارى لتوزيعات الأرباح – فى أسهم عادية أو ممتازة – وذلك عندما تبدأ المنشأة فى سداد التوزيعات.

و (ج) تدرج الأسهم العادية المصدرة نتيجة تحويل أداة دين إلى أسهم عادية اعتباراً من التاريخ الذي تتوقف فيه الفوائد عن التراكم (أى عن الاستحقاق).

و (د) تدرج الأسهم العادية المصدرة عوضاً عن الفوائد على أصل أو عن أدوات مالية أخرى وذلك من التاريخ الذي تتوقف فيه الفوائد عن التراكم (أى عن الاستحقاق).

و (هـ) تدرج الأسهم العادية المصدرة فى مقابل تسوية التزام على منشأة وذلك من التاريخ الذي تجرى فيه التسوية.

و (و) تدرج الأسهم العادية المصدرة كمقابل لاقتناء أصلٍ (بخلاف النقدية) وذلك من التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بالاقتناء.

و (ز) تدرج الأسهم العادية المصدرة مقابل خدمات يتم تقديمها إلى المنشأة وذلك عند تقديم أو تأدية تلك الخدمات.

ويتحدد التوقيت الذي تدرج فيه الأسهم العادية بناءً على الشروط والأحكام المتعلقة بإصدار تلك الأسهم. ويجب إعطاء عنايةً خاصة لجوهر أى عقد مرتبط بالإصدار.

٢٢- تُدرجْ الأسهم العادية المصدرة كجزء من مقابل الشراء المُحَوَلْ – فى معاملة لتجميع الأعمال – ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم اعتباراً من تاريخ الاقتناء، وذلك لأن المنشأة المقتنية تدرج أرباح وخسائر المنشأة المقتناة فى قوائم الدخل والدخل الشامل الخاصة بها اعتباراً من تاريخ الاقتناء.

٢٣- عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" تُدرجْ الأسهم العادية التى سوف يتم إصدارها عند تحويل "أداة قابلة للتحويل الإلزامى" وذلك اعتباراً من التاريخ الذي يتم فيه إبرام العقد المتعلق بالأداة.

٢٤- تُعامل "الأسهم المشروطة القابلة للإصدار" كأسهم قائمة وتدرج فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فقط اعتباراً من التاريخ الذي تستوفى فيه كافة الشروط الضرورية (أى عندما تكون الأحداث قد وقعت). ولا تعد الأسهم التى يتوقف إصدارها فقط على مرور الوقت "أسهماً مشروطة قابلة للإصدار" وذلك لأن مرور الوقت هو من الأمور اليقينية التى لا ريب فيها. ولا تعامل الأسهم العادية القائمة "القابلة للاستعادة بشروط معينة" (أى التى تخضع للاستدعاء) كأسهمٍ قائمة ويتم استبعادها عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"حتى يحل التاريخ الذي لا تصبح فيه تلك الأسهم خاضعة للاستدعاء.

٢٥- **ملغاة.**

٢٦- يُعدَلْ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة ولكل الفترات المعروضة ليعكس كافة الأحداث – بخلاف ما يتعلق منها بتحويل الأسهم العادية المحتملة – التى غيرت من عدد الأسهم العادية القائمة دون تغيير مقابل فى موارد المنشأة.

٢٧- قد تُصدَرْ أسهم عادية أو قد يتم تخفيض عدد الأسهم العادية القائمة دون أن يصاحب ذلك تغيير مقابل فى الموارد ومثال ذلك:

(أ) الرسملة[1] أو إصدار أسهم منحة (يشار إليهما فى بعض الأحيان بالأسهم المجانية).

و (ب) وجود عنصر مجاني فى أى إصدار آخر مثلما يحدث عندما تتضمن حقوق الاكتتاب للمساهمين الحاليين عنصراً مجانياً.

و (ج) تجزئة الأسهم.

و (د) التجزئة العكسية للأسهم (دمج الأسهم).

٢٨- عند إصدار رأس مال خصماً على الأرباح المرحلة أو الاحتياطيات، أو عند إصدار أسهم مجانية أو عند تجزئة الأسهم – تصدر أسهم عادية للمساهمين الحاليين بدون مقابل إضافى وبالتالي يزيد عدد الأسهم العادية القائمة دون زيادة فى موارد المنشأة. وفي هذه الحالة يجب تعديل عدد الأسهم العادية التي كانت قائمة قبل هذا الحدث بنسبة التغير فى عدد الأسهم العادية القائمة كما لو كان هذا الحدث قد تم فى بداية أقدم فترة مالية معروضة فى القوائم المالية[٢]. وعلى سبيل المثال: فى حالة إصدار "سهمين مقابل كل سهم" كتوزيعات أسهم مجانية – عندئذٍ يتم ضرب عدد الأسهم العادية القائمة قبل ذلك الإصدار x "٣" للوصول إلى إجمالى عدد الأسهم العادية الجديد أو ضربها x "٢" للوصول إلى عدد الأسهم العادية الإضافية.

٢٩- يترتب عادةً على دمج الأسهم العادية تخفيض عدد الأسهم العادية القائمة دون أن يصاحب ذلك تخفيض مقابل فى موارد المنشأة. ومع ذلك فعندما يكون التأثير الشامل لمعاملة دمج الأسهم هو بمثابة إعادة شراء سهم بالقيمة العادلة عندئذٍ يكون التخفيض فى عدد الأسهم

---

(١) يختلف معنى الرسملة الوارد فى إطار معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الاقتراض" عن المعنى المقصود فى هذه الفقرة وأى فقرات أخرى بهذا المعيار حيث تعنى هنا إصدار أسهم رأس مال دون أن تقابلها زيادة فى موارد المنشأة وهومعنى مماثل للأسهم المجانية. وقد تتم الرسملة على سبيل المثال وذلك بإصدار أسهم عادية تحويلاً من أرباح مرحلة أو احتياطيات.

(٢) يعنى ذلك تعديل عدد الأسهم العادية لرأس المال القائمة ضمن الأرصدة الافتتاحية لأرقام المقارنة المعروضة بالقوائم المالية وذلك بنفس نسبة التغير فى عدد الأسهم التى حدثت خلال الفترة الجارية.

القائمة هو نتيجة لتخفيض مقابل فى الموارد– مثل ما يحدث عندما تكون عملية دمج الأسهم مقترنة بتوزيع كوبون خاص –وعندئذٍ يُعدَلْ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة – التى تحدث بها معاملة الدمج المقترنة بتوزيع الكوبون الخاص – بالتخفيض فى عدد الأسهم العادية وذلك اعتباراً من التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بتوزيع الكوبون الخاص.

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

٣٠–**على المنشأة أن تقوم بحساب قيمة "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"وذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم، وكذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم إذا ما قامت المنشأة بعرض الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة.**

٣١–**من أجل حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"فعلى المنشأة أن تُعدِلْ الأرباح أو لخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وكذا المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمةوذلك بالآثار الناتجة عن كافةالأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض (المُخفِضة).**

٣٢–يتوافق الهدف من حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" مع الهدف من حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فى أنه يقدم مؤشراً لقياس نصيب كل سهم عادى فى أداء المنشأة – ولكنه يأخذ فى اعتباره تأثير كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض "القائمة خلال الفترة– ونتيجةً لذلك: –

(أ) تُعدَلْ الأرباح أو الخسائرالمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وذلك بتعليتها بقيمة" توزيعات الأرباح والفوائد" المعترف بها خلال الفترة والتى تتعلق بالأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض (وذلك بعد خصم الضريبة منها) –كما تُعدَلْ تلك الأرباح أو الخسائر أيضاً بأى تغييرات أخرى فى الدخل أو المصروفات والتى قد تنتج من تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"إلى أسهم عادية.

و (ب) يُعدَلْ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة وذلك بتعليته بالمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية التى كانت ستنشأ بافتراض تحويل كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية.

الأرباح

٣٣- من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح " تقوم المنشأة بتعديل الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كما تم احتسابها طبقاً للفقرة "١٢" بالمبالغ التالية (بعد خصم الضريبة):

(أ) أية توزيعات أو بنود أخرى متعلقة بـ "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض "قد خصمت عند تحديد الأرباح أو الخسائرالمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كما تم حسابها طبقاً للفقرة "١٢".

و (ب) أية فوائد معترف بها خلال الفترة وتتعلق بـ "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض".

و (ج) أى تغيرات أخرى فى بنود الدخل أو المصروف قد تنجم عن تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض".

٣٤- بعدما يتم تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية لا تنشأ البنود المحددة فى الفقرة ٣٣ (أ) – (ج) مجدداً- وبدلاً من ذلك- يصبح للأسهم العادية الجديدة المُحولَة الحق فى المشاركة فى الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم. ولذلك فإن الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمحسوبة وفقاً للفقرة "١٢" تُعدَل بالبنود المحددة فى الفقرة ٣٣ (أ) – (ج) وبأية ضرائب متعلقة بها. وتتضمن المصروفات المرتبطة بـ "الأسهم العادية المحتملة "تكاليف المعاملة والخصم والتى يتم المحاسبة عنهما طبقاً لطريقة الفائدة الفعلية (راجع لفقرة "٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية).

٣٥- قد يؤدى تحويل "الأسهم العادية المحتملة" بالتبعية إلى تغيرات فى بنود الدخل أو المصروف- فعلى سبيل المثال: قد يؤدى التخفيض فى مصروف الفائدة المرتبط بـ "الأسهم العادية المحتملة"- إذا ما تم تحويلها لأسهم عادية – وما ينتج عن ذلك من زيادة فى الربح أو تخفيض فى الخسارة إلى زيادة فى العبء المتعلق بنظام "مشاركة العاملين فى الأرباح". ولأغراض حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تُعدَل الأرباح أو الخسائرالمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بمثل تلك النوعية من التغيرات على بنود الدخل أو المصروف.

الأسهم

٣٦- من أجل حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح "ينبغى أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية والمحسوب طبقاً للفقرتين"١٩" و"٢٦"- مضافاً إليه المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية التى من شأنها أن تُصدرْ عند تحويل كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية. وتعتبر المنشأة أن "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"قد تم تحويلها إلى أسهم عادية فى بداية الفترة أو فى التاريخ الذي تُصدرْ فيه الأسهم العادية المحتملة- إذا كان ذلك التاريخ تالياً لبداية الفترة.

٣٧- ينبغى تحديد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"لكل فترة معروضة بشكل مستقل.ومن ثم فلا يمكن النظر إلى عدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"عن الفترة المنقضية من العام حتى تاريخه على أنها تمثل متوسطاً مرجحاً لعدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" والمدرجة فى المعادلة المتعلقة بكل فترة دورية ١.

٣٨- يتم ترجيح الأسهم العادية المحتملة طبقاً للفترة التى تكون فيها تلك الأسهم قائمة. وتدرج "الأسهم العادية المحتملة" التى يتم إلغائها أو سقوط الحق فى ممارستها خلال الفترة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" عن ذلك الجزء من الفترة التى كانت قائمةً خلاله فقط. وبالنسبة للأسهم العادية المحتملة التى تُحولْ إلى أسهم عادية خلال الفترة فإنها تدرج عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" من بداية الفترة وحتى تاريخ التحويل – واعتباراً من تاريخ التحويل فإن الأسهم العادية الناشئة عن ذلك التحويل تدرج فى حساب كل من"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" و"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

٣٩- يتحدد عدد الأسهم العادية التى من شأنها أن تُصدرْ عند تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"وذلك على أساس شروط "الأسهم العادية المحتملة". وفى حالة وجود أكثر من أساس للتحويل يفترض استخدام معدل التحويل أوسعر الممارسة الذي يحقق أقصى استفادة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتملة.

---

(١) يعني هذا أن عدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" لمنشأة ما فى نهاية الربع الثالث من العام – مثلاً – يجب أن تتحدد عن فترة التسعة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ بمعزل عن الفترات الأخرى – وعلى المنشأة ألا تقوم بتحديد هذا العدد على أساس حساب متوسط مرجح لعدد الأسهم العادية "المحتملة المؤدية للتخفيض" باستخدام المتوسطات المرجحة لعدد الأسهم القائمة التى توصلت إليها فى نهاية كل ثلاثة أشهر على حده.

٤٠- قد تُصدِر شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة – إلى أطراف أخرى بخلاف المنشأة الأم أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك أو المستثمر – أسهماً عادية محتملة قابلةً للتحويل إما إلى أسهمٍ عادية للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الشقيقة، أو إلى أسهم عادية للمنشاة الأم أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك أو المستثمر (الذين يعرضون قوائم مالية). فإذا كان لهذه الأسهم العادية المحتملة للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة تأثيراً مُخفِضاً على "النصيب الأساسى السهم فى الأرباح" للمنشأة التى تعرض قوائم مالية عندئذٍ تُدرج تلك الأسهم المحتملة فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض

٤١- **يجب النظر إلى الأسهم العادية المحتملة على أنها مؤدية للتخفيض فقط عندما يكون تحويلها إلى أسهم عادية من شأنه أن يؤدى إلى تخفيض نصيب السهم فى أرباح (أو زيادة نصيب السهم من خسائر) العمليات المستمرة.**

٤٢- تستخدم المنشأة "الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة"المنسوبة للمنشأة الأم "كرقمٍ حاكم" لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة هى أسهم مؤدية للتخفيض أو مضادة للتخفيض. وتُعدَلْ الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة للمنشأة الأم طبقاً للفقرة رقم "١٢"ولا تدخل فيها البنود الخاصة بالعمليات غير المستمرة.

٤٣- تُعد الأسهم العادية المحتملة أسهماً ذات أثر "مضادٍ للتخفيض" عندما يكون تحويلها إلى أسهم عادية من شأنه أن يؤدى إلى زيادة نصيب السهم من أرباح (أو إلى تخفيض نصيب السهم من خسائر) العمليات المستمرة. وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فلا يفترض تحويل أو ممارسة (أو إصدار آخر بخلاف التحويل أو الممارسة) أسهم عادية محتملة من التى سيكون لها أثر مضاد للتخفيض على "نصيب السهم فى الأرباح"[1].

٤٤- من أجل تحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة "مؤدية للتخفيض" أو "مضادة للتخفيض"- يُنظرْ لكل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بشكل منفصل بدلاً من النظر إليها بشكل إجمالى. وقد يؤثر التسلسل الذي يُنظرْ به إلى الأسهم العادية المحتملة على

(١) أى أنه عندما تقوم المنشأة بحساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم بغرض تحديد "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فيجب عليها ألا تفترض تحويل أو ممارسة أو إصدار أى من الأسهم العادية المحتملة إذا تبين لها أن تحويل أو ممارسة أو إصدار تلك الأسهم سيكون له أثر مضاد للتخفيض.

تحديد ما إذا كانت تلك الأسهم مؤدية للتخفيض من عدمه. ولهذا فمن أجل تعظيم تأثير التخفيض على "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" إلى أقصى حد ممكن يُنظَرْ إلى كل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بتسلسل يعكس ترتيب الأسهم من الأكثر تسبباً فى التخفيض إلى الأقل تسبباً فيه (أى تُدرج الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض ذات "أقل عائد على كل سهم إضافى"فى حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح قبل أن تدرج الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض ذات "العائد الأعلى على كل سهم إضافى". وبصفة عامة تدرج أولاً الخيارات والحقوق فى الأسهم العادية لأنها لا تؤثر على بسط المعادلة.

الخيارات والحقوق في أسهم وما فى حكمهما Options, warrants and their equivalents

٤٥- **من أجل حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فعلى المنشأة أن تفترض قيام حاملى الخيارات والحقوق (فى الأسهم العادية للمنشأة) بممارسة تلك الخيارات والحقوق المؤدية للتخفيض. ويُنظر للمتحصلات المُفترضة من ممارسة تلك الأدوات المالية كما لو كانت قد تم استلامها من إصدار أسهم عادية وفقاً لمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. هذا ويعالج الفرق بين عدد الأسهم العادية المصدرة(١)، وعدد الأسهم العادية التى كانت من شأنها أن تصدر وفقاً لمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة وذلك على إنها تمثل إصداراً لأسهم عادية بدون مقابل.**

٤٦- تُعَدْ الخيارات والحقوق فى الأسهم المصدرة لمنشأة "مؤديةً للتخفيض" إذا كان من شأنها أن تؤدى إلى إصدار أسهم عادية بأقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. وتكون قيمة التخفيض هى متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة مخصوماً منه سعر الإصدار.

ومن ثم فمن أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تُعامل الأسهم العادية المحتملة على أنها تتكون من العنصرين التاليين معاً: –

(أ) عقد لإصدار عدد معين من الأسهم العادية وفقاً لمتوسط سعرها السوقى خلال الفترة. ويفترض أن تكون تلك الأسهم مُسَعَرة بشكل عادل وأنها لا تمثل أسهم مؤدية للتخفيض ولا مضادة للتخفيض ويتم تجاهلها عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

(١) إن لفظ "الأسهم المصدرة" فى سياق هذه الفقرة يقصد بها عدد الأسهم العادية القابلة للإصدار طبقاً لما تنص عليه صراحةً شروط عقود الخيارات أو الحقوق التى تنظمها – وهى الأسهم التى قد تصدر فعلاً فى حالة قيام حاملى تلك الأدوات المالية بممارسة حقوقهم بالكامل فى الأسهم العادية المصدرة للمنشأة.

(ب) عقد لإصدار باقى الأسهم العادية بدون مقابل. ولا تُولِدْ تلك الأسهم العادية أية متحصلات ولا يكون لها تأثير على الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى الأسهم العادية القائمة، ولذلك تعد تلك الأسهم "مؤدية للتخفيض" وتضاف إلى عدد الأسهم العادية القائمة عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

٤٧- يكون للخيارات والحقوق تأثيراً مخفضاً فقط عندما يتجاوز متوسط السعر السوقى للأسهم العادية خلال الفترة سعر الممارسة للخيارات أو الحقوق (أى عندما يكون سعر ممارسة تلك العقود أقل من سعر السوق-"in the money"). ولا تقوم المنشأة بتعديل "نصيب السهم فى الأرباح"- الذي سبق لها عرضه -بأثر رجعى يعكس التغيرات فى أسعار الأسهم العادية.

٤٧أ- بالنسبة لخيارات الأسهم والترتيبات الأخرى- المتعلقة بالمدفوعات المبنية على أسهم والتى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) *"المدفوعات المبنية على أسهم"* - فإن سعر الإصدار المشار إليه فى الفقرة "٤٦" وسعر الممارسة المشار إليه فى الفقرة "٤٧" يتضمن القيمة العادلة لأي سلع أو خدمات من المقرر توريدها للمنشأة فى المستقبل بموجب "عقد خيار الأسهم أو الترتيبات الأخرى" المتعلقة بالمدفوعات المبنية على أسهم.

٤٨- على المنشأة أن تعالج "خيارات الأسهم" ذات الشروط المحددة أو القابلة للتحديد وكذا الأسهم العادية التى لم يُكتسبْ الحق فيها بعد- والتى تخص العاملين بها - كخيارات عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" على الرغم من أن تحققها قد يكون مشروطاً باكتساب الحق فيها، وتعامل المنشأة كلاهما كأسهم قائمة فى تاريخ المنْح. وبالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للعاملين والمبنية على أدائهم فإنها تعامل بمثابة "أسهم مشروطة قابلة للإصدار" وذلك لأن إصدارها يتوقف على استيفاء شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

الأدوات القابلة للتحويل Convertible Instruments

٤٩- عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يؤخذ فى الاعتبار "التأثير المخفض" للأدوات القابلة للتحويل وذلك طبقاً للفقرات"٣٣" و"٣٦".

٥٠- تُعدْ الأسهم الممتازة القابلة للتحويل "مضادة للتخفيض "كلما كان مبلغ توزيع الربح المعلن لها أو المتراكم عنها فى الفترة الجارية لكل سهم عادى يمكن الحصول عليه عند التحويل يتجاوز "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح". وبالمثل -يعد الدين القابل للتحويل "مضاد للتخفيض"كلما كانت فائدته (مخصوماً منها الضريبة والتغيرات الأخرى فى الدخل أو المصروف) لكل سهم عادى يمكن الحصول عليه عند التحويل تتعدى "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح".

٥١- قد يؤثر الاسترداد أو التحويل التحفيزى للأسهم الممتازة القابلة للتحويل فقط على جزء من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل والتى كانت قائمة من قبل. وفى مثل تلك الحالات فإن الزيادة فى المقابل المشار إليها فى الفقرة رقم "١٧"تُنسبْ إلى الأسهم المستردة أو المحولة بغرض تحديد ما إذا كانت الأسهم الممتازة القائمة المتبقية هى أسهم "مؤدية للتخفيض". وتؤخذ الأسهم المستردة أو المحولة فى الاعتبار بمعزلٍ عن الأسهم التى لا تُسترد أو تُحول.

الأسهم المشروطة القابلة للإصدار Contingently issuable shares

٥٢- كما هو الحال عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فإن الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار تُعاملْ كأسهم قائمة وتدرج عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" عندما تتحقق شروط إصدارها (أى إذا تمت الأحداث). وتدرج الأسهم المشروطة القابلة للإصدار من بداية الفترة (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة لو كان لاحقاً لبداية الفترة). وإذا لم تتحقق الشروط فإن عدد الأسهم المشروطة القابلة للإصدار التى تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يعتمد على عدد الأسهم التى كان سيتم إصدارها لو كانت نهاية الفترة هى نهاية الفترة الشرطية. ولا يُسمح بتعديل أرقام المقارنة عندما تنتهي الفترة الشرطية دون أن تستوف الشروط.

٥٣- إذا كان شرط إصدار الأسهم هو تحقيق مستوى معين من الأرباح فى فترة معينة أو المحافظة عليه وتم تحقيق ذلك المستوى فى نهاية الفترة المعروضة ولكن كان يجب الحفاظ عليه لفترة إضافية تتعدى الفترة المعروضة، عندئذ تعامل الأسهم العادية الإضافية باعتبارها قائمةً وذلك عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إذا كان تأثيرها مُخفضاً. وفى هذه الحالة فإن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يعتمد على عدد الأسهم العادية التى كان من شأنها أن تصدر لو كان مستوى العوائد فى نهاية الفترة المعروضة هو ما قد تحقق فى نهاية الفترة المشروطة. ولا تدخل مثل تلك "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك حتى تنتهي الفترة المشروطة نظراً لأن العوائد قد تتغير فى أى فترة مستقبلية نتيجة لأن الشروط المطلوبة قد لا تكون كلها قد تحققت.

٥٤- قد يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدارعلى السعر السوقى للأسهم العادية فى المستقبل، وفى هذه الحالة فإذا كان التأثير مخفضاً فإن حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يعتمد على عدد الأسهم العادية التى من شأنها أن تصدر لو كان السعر السوقى للسهم فى نهاية الفترة المالية هو ما قد وصل إليه السعر السوقى للسهم فى نهاية الفترة المشروطة.

وإذا ما اعتمد الشرط على متوسط الأسعار السوقية للسهم على مدى فترة زمنية تتعدى نهاية الفترة المعروضة عندئذٍ يستخدم متوسط الأسعار السوقية للفترة المنقضية فى الحساب. ولا تدخل مثل تلك "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك حتى تنتهي الفترة المشروطة لأن الشروط المطلوبة قد لا تكون كلها قد تحققت.

٥٥- وقد يعتمد عدد "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" على تحقق عوائد مستقبلية وأسعار مستقبلية للأسهم العادية. وفى مثل تلك الحالات فإن عدد الأسهم العادية التى تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" سيعتمد على كلا الشرطين (أى الأرباح حتى نهاية الفترة الجارية والسعر السوقى الجارى للسهم فى نهاية تلك الفترة المالية). ولا تؤخذ "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى الاعتبار عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إلا إذا تحقق هذين الشرطين معاً.

٥٦- فى حالاتٍ أخرى قد يعتمد عدد "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" على شرطٍ آخر بخلاف الأرباح أو أسعار السوق (مثل: افتتاح عدد معين من منافذ بيع بالتجزئة). وفى مثل تلك الحالات – وعلى افتراض أن يبقى الموقف الجارى للشرط دون تغيير حتى نهاية الفترة المشروطة – فعندئذٍ يتم حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" بأن تدرج عدد "الأسهم المشروطة القابلة للإصدار" على أساس مدى تحقق ذلك الشرط فى نهاية الفترة المالية الجارية.

٥٧- بالنسبة إلى "الأسهم العادية المحتملة المشروطة القابلة للإصدار"- بخلاف تلك المغطاة باتفاقية إصدار أسهم مشروطة مثل "الأدوات القابلة للتحويل المشروطة الإصدار" - فإنها تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" كما يلي:

(أ) تحدد المنشأة ما إذا كان بإمكانها أن تفترض أن الأسهم العادية المحتملة سيتم إصدارها على أساس الشروط المُحدَدَة لإصدارها وفقاً لأحكام الأسهم العادية المشروطة الواردة فى الفقرات من "٥٢" إلى "٥٦"

و (ب) إذا ما كان يتعين إدراج تلك الأسهم المحتملة ضمن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فإن المنشأة تقوم بتحديد تأثيرها على حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك إما بإتباع الأحكام الخاصة بالخيارات والحقوق الوارد ذكرها فى الفقرات من "٤٥" إلى "٤٨" أو الأحكام الخاصة بالأدوات القابلة للتحويل الوارد

ذكرها بالفقرات من "٤٩" إلى "٥١"أو الأحكام الخاصة بالعقود التى يمكن تسويتها فى صورة أسهم عادية أو نقداً والوارد ذكرها بالفقرات من "٥٨" إلى "٦١" أو وفقاً لأي أحكام أخرى حسبما يكون ذلك ملائماً.

ومع ذلك فلأغراض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يراعى ألا يفترض ممارسة أو تحويل مثل تلك الأسهم المحتملة المشروطة إلا بعد أن يفترض ممارسة أو تحويل ما قد يكون قائماً من أسهم عادية محتملة مماثلة لها والغير معلق إصدارها على تحقق شروط معينة.

العقود التى قد يتم تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً

٥٨- **إذا ما أبرمت منشأة عقداً يمكن تسويته إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً حسب اختيار المنشأة، فعلى المنشأة أن تفترض أن العقد سيتم تسويته بإصدار أسهم عادية وأن تدرج الأسهم العادية المحتملة الناتجة من هذا الافتراض فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إذا ما كان تأثير تلك الأسهم "مؤدياً للتخفيض".**

٥٩-عندما يُعرضْ مثل ذلك العقد – للأغراض المحاسبية – كأصل أو التزام أو عندما يكون له مكونين أحدهما يمثل أداة حقوق ملكية والآخر التزام، فعلى المنشأة أن تقوم بتعديل البسط (فى المعادلة) بأية تغيرات فى الأرباح أو الخسائر من تلك التى كان يمكن لها أن تنشأ خلال الفترة لو كان ذلك العقد قد بُوِبَ بالكامل كأداة حقوق ملكية. ويعد ذلك التعديل مماثلاً للتعديلات المطلوبة بالفقرة "٣٣".

٦٠- **أما بالنسبة للعقود التى يمكن تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً حسب اختيار حامل الأداة، فعلى المنشأة أن تختار التسوية المؤدية للتخفيض ذات الأثر الأكبر من بين التسوية النقدية أو التسوية بأسهم وذلك عند حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".**

٦١- ومن أمثلة العقود التى يمكن تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً- أداة الدين التى تعطى للمنشأة فى تاريخ استحقاقها حقاً غير مشروط فى تسوية أصل الدين إما نقداً أو مقابل أسهم المنشأة ذاتها. ومن الأمثلة الأخرى على مثل تلك العقود- خيار البيع المُتعهَدْ به "خيار مُحررَْ من قبل المنشأة" والذي يعطى لحامله الخيار فى تسويته إما بأسهم عادية أو نقداً.

خيارات مشتراة Purchased Options

٦٢- لا تدخل عقوداً مثل خيارات البيع المشتراة وخيارات الشراء المشتراة (أى عقود الخيارات التى تحتفظ بها المنشأة على أسهمها العادية) فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك لأن أخذها فى الاعتبارمن شأنه أن يكون له أثر "مضاد للتخفيض"[١]. وبصفةٍ عامة فإن خيار البيع ما كان سيتم ممارسته إلا فقط لو كان سعر الممارسة أعلى من سعر السوق فى حين أن خيار الشراء ما كان سيتم ممارسته إلا فقط لو كان سعر الممارسة أقل من سعر السوق.

خيارات البيع المحررة Written Put Options

٦٣-تؤخذ فى الاعتبار عند حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إذا كانت ذات تأثير "مؤدى للتخفيض"، العقود التى تتطلب من المنشأة إعادة شراء أسهمها مثل "خيارات البيع المحررة التى تتعهد المنشأة بموجبها بشراء أسهمها إذا ما طلب حامل الأسهم بيعها" أو "عقود الشراء المستقبلية لأسهم المنشأة ذاتها".

فإذا كانت تلك العقود قابلة للممارسة خلال الفترة أو كما يطلق عليها "in the money" (أى عندما يكون سعر الممارسة أو التسوية المنصوص عليه بتلك العقود أعلى من متوسط سعر السوق للسهم العادى عن تلك الفترة) يتم حساب التأثير المحتمل المؤدى للتخفيض فى"نصيب السهم فى الأرباح" كما يلي:

(أ) يُفترضْ أن المنشأة ستقوم فى بداية الفترة بإصدار عدداً من الأسهم العادية كافياً لجمع المقابل المنصوص عليه فى التعاقد (ويحسب ذلك العدد وفقاً لمتوسط السعر السوقى للسهم العادى خلال الفترة).

و (ب) يُفترضْ أن مقابل إصدار الأسهم المشار إليه فى الفقرة "٦٣أ" سيتم استخدامه فى الوفاء بشروط التعاقد (أى فى إعادة شراء الأسهم العادية بالعدد المقرر الحصول عليه وفقاً للعقد).

---

(١) ويرجع السبب فى ذلك إلى ما قد يحدث من نقص فى عدد الأسهم العادية المصدرة للمنشأة إذا ما قررت المنشأة ممارسة ما لديها من عقود خيارات مشتراة سواء أكانت "خيارات بيع" أو "خيارات شراء" حيث سيترتب على ممارستها قيام المنشأة ببيع أسهمها لنفسها أو شراء أسهمها من نفسها –وبالتالى ففى كلتا الحالتين سيقل عدد الأسهم فى بسط المعادلة بينما ستظل الأرباح على حالها مما يترتب عليه نشأة أثر "مضاد للتخفيض" من ممارسة المنشأة لتلك الخيارات.

و (ج) تدرج الزيادة فى الأسهم العادية (أى الفرق بين عدد الأسهم العادية المفترض إصدارها وفقاً للفقرة"٦٣أ"وعدد الأسهم العادية المقرر الحصول عليها وفقاً للفقرة "٦٣ب") بالمعادلة المستخدمة فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

التعديلات بأثرٍ رجعى لأرقام المقارنة المعروضة

٦٤- إذا زاد عدد الأسهم القائمة سواءً العادية منها أو المحتملة نتيجة للرسملة (أى على سبيل المثال نتيجة تحويل أرباح محتجزة أو احتياطيات إلى رأس مال مصدر) أو بسبب إصدار أسهم مجانية أو بسبب تجزئة أسهم، أو إذا نقص عددها نتيجةً للتجزئة العكسية للأسهم"دمج الأسهم" – فينبغى تعديل كلٍ من "النصيب الأساسى"و"النصيب المخفض" للسهم فى الأرباح عن كل الفترات المالية المعروضة وذلك بأثرٍ رجعى. وإذا حدثت هذه التغيرات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار فينبغى أن تُبنى المعادلات المستخدمة فى حساب وعرض "نصيب السهم فى الأرباح"فى تلك القوائم المالية وغيرها من القوائم المالية المعروضة (أى أرقام المقارنة المعروضة) على أساس العدد الجديد للأسهم. ويتعين الإفصاح عن حقيقة أن المعادلات المستخدمة تعكس مثل تلك التغيرات فى عدد الأسهم. بالإضافة إلى ما سبق ينبغى تعديل كلٍ من"النصيب الأساسى" و"النصيب المخفض" للسهم فى الأرباح لكل الفترات المعروضة وذلك بـ "الآثار الناتجة عن الأخطاء" و"التسويات المترتبة على التغييرات فى السياسات المحاسبية"والتى تتم المحاسبة عنهما بأثرٍ رجعى.

٦٥- لا تقوم المنشأة بتعديل"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"لأي فترةٍ سابقة معروضة بأثر التغيرات فى الافتراضات المستخدمة فى معادلات حساب "نصيب السهم فى الأرباح" أو تحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية[1].

(١) يعنى ذلك أنه لا حاجة للمنشأة لأن تعيد عرض "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" الذى يظهر ضمن أرقام المقارنة للفترة الجارية والذى سبق لها أن أفصحت عنه خلال الفترات المالية السابقة المعروضة إذا شهدت الفترة المالية الجارية تغيرات على الافتراضات التى سبق للمنشأة استخدامها عندحساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" خلال تلك الفترات السابقة أو إذا تم تحويل الأسهم العادية المحتملة التى كانت قائمة فى نهاية الفترات السابقة المعروضة إلى أسهم عادية خلال الفترة الجارية.

العرض

٦٦- على المنشأة أن تعرض فى قائمة الدخل "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح" لكل من "الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة والمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم"و"الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم"عن الفترة المالية وذلك لكل فئة من فئات الأسهم العادية التى لها حق مختلف فى المشاركة فى أرباح الفترة. وعلى المنشأة أن تعرض "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح"بنفس القدر من الأهمية عن كافة الفترات المعروضة.

٦٧- يُعرضْ"نصيب السهم فى الأرباح"لكل فترة تعرض عنها قائمة دخل. وإذا ما شهدت فترة واحدة على الأقل نشأة"نصيب مخفض للسهم فى الأرباح" فيجب أن يتم احتسابه لكل الفترات المعروضة حتى ولو تساوى مع "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح".وإذا تساوى "نصيب السهم الأساسى فى الأرباح" مع "نصيب السهم المخفض فى الأرباح" فمن الممكن أن يتحقق العرض المزدوج لهذين المؤشرين وذلك فى سطر واحد فى قائمة الدخل المشار إليها بالفقرة "٦٧أ" أدناه(١).

٦٧-أ- تقوم المنشأة بعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وفقاً لمتطلبات الفقرتين "٦٦" و"٦٧" فى قائمة الدخل المنفصلة كما تم وصفها فى الفقرة "١٠أ" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١).

٦٨- فى حالة وجود عمليات غير مستمرة لمنشأة فعلى المنشأة أن تفصح عن مبالغ النصيب الأساسى والمخفض للسهم من الارباح للعمليات غير المستمرة إما فى قائمة الدخل أو فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٦٨-أ- تقوم المنشأة بعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح للعمليات غير المستمرة وفقاً لمتطلبات الفقرة "٦٨" فى قائمة الدخل المنفصلة كما تم وصفها فى الفقرة "٨٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١) أو فى الإيضاحات المتممة.

٦٩- على المنشأة أن تعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح" حتى لو كانت المبالغ المعروضة سالبة (أى عندما يوجد نصيب للسهم فى الخسائر).

---

(١) بأن يكون المسمى المستخدم للإفصاح عن هذين المؤشرين فى ذلك السطر هو- على سبيل المثال - "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح أي مدى تأثر "نصيب السهم فى الأرباح" من كل نوع من تلك الأدوات على حده.

الإفصاح

٧٠- على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) المبالغ المستخدمة كبسط فى معادلة حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وكذلك التسوية التى تربط تلك المبالغ بأرباح أو خسائر الفترة المنسوبة للمنشأة الأم على أن تتضمن تلك التسوية التأثير الفردى لكل فئة من فئات الأدوات المالية التى تؤثر على نصيب السهم فى الأرباح(١).

و (ب) المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام فى معادلة حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وكذلك التسوية بين تلك المقامات وبعضها البعض على أن تتضمن تلك التسوية التأثير الفردى لكل فئة من فئات الأدوات التى تؤثر على نصيب السهم في الأرباح[1].

و (ج) أى أدوات (بما فى ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار) التى من المحتمل أن تؤدى إلى تخفيض "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فى المستقبل وعلى الرغم من ذلك لم تدخل فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"بسبب كونها مضادة للتخفيض فى الفترة (الفترات) المعروضة.

و (د) شرح لما يحدث من معاملات على الأسهم العادية أو معاملات على الأسهم العادية المحتملة (بخلاف تلك المعاملات التى يتم المحاسبة عليها وفقاً للفقرة "٦٤") بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية والتى كانت ستؤثر تأثيراً جوهرياً على عدد الأسهم العادية أو عدد الأسهم العادية المحتملة القائمة فى نهاية الفترة لو كانت تلك المعاملات قد حدثت قبل تاريخ انتهاءالفترة المالية.

٧١- ومن أمثلة المعاملات الواردة فى الفقرة "٧٠د" ما يلي:

(أ) إصدار أسهم بمقابل نقدي.

و (ب) إصدار أسهم عندما يستخدم مقابل إصدارها فى سداد دين أو سداد أسهم ممتازة قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

و (ج) استرداد أسهم عادية قائمة.

و (د) تحويل أو ممارسة أسهم عادية محتملة قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية إلى أسهم عادية.

---

(١) بأن يكون المسمى المستخدم للإفصاح عن هذين المؤشرين فى ذلك السطر هو – على سبيل المثال – "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح أي مدى تأثر "نصيب السهم فى الأرباح" من كل نوع من تلك الأدوات على حده.

و (هـ) إصدار خيارات أو ضمانات حقوق أو أدوات قابلة للتحويل.

و (و) تحقق شروط من شأنها أن تؤدى إلى إصدار أسهم مشروطة قابلة للإصدار.

ولا يتم تعديل مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح" بأثر تلك المعاملات التى تحدث بعد نهاية الفترة المالية نظراً لأن تلك الأنواع من المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس المال المستخدم فى توليد أرباح أو خسائر الفترة.

٧٢-قد تشتمل الأدوات المالية والعقود الأخرى المولدة لأسهم عادية محتملة على شروط وأحكام تؤثر على قياس النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح. وقد تحدد تلك الشروط والأحكام ما إذا كانت أى من الأسهم العادية المحتملة هى أسهم مؤدية للتخفيض – وإذا كانت كذلك فإنها تحدد تأثير تلك الأسهم المؤدية للتخفيض على المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة وأية تعديلات مترتبة عنها على مبالغ الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية.ويشجع هذا المعيار الإفصاح عن شروط وأحكام تلك الأدوات المالية والعقود الأخرى ما لم يكن ذلك الإفصاح مطلوباً وفقاً لمعايير أخرى من معايير المحاسبة المصرية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) "الأدوات المالية: الإفصاح").

٧٣-إذا قامت منشأة – بالإضافة إلى إفصاحها عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح– بالإفصاح عن مبالغ تمثل نصيب السهم من أحد المكونات التى تظهر بقائمة منفصلة للدخل بخلاف ما يقتضيه هذا المعيار، فينبغى أن يتم احتساب تلك المبالغ باستخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحدد وفقاً لهذا المعيار. وينبغى الإفصاح عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم من المبالغ المتعلقة بذلك المُكونْ بنفس القدر من الأهمية وعرضها ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. وعلى المنشأة أن توضح الأساس الذي تحدد (تحددت) بناء عليه قيمة (قيم) البسط وما إذا كانت مبالغ نصيب السهم معروضة قبل أو بعد خصم الضريبة. وإذا استُخدم أحد المكونات الذي لا يظهر كبند مستقل فى قائمة الدخل تلك فينبغى على المنشأة أن تعرض تسويةً بين المكون المستخدم وبند معروض فى قائمة الدخل المنفصلة المشار إليها فى الفقرة "٧٣أ" أدناه.

٧٣أ– تنطبق الفقرة "٧٣" على المنشأة التى تقوم– بالإضافة إلى إفصاحها عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح– بالإفصاح عن مبالغ تمثل نصيب السهم من أحد المكونات الذي يظهر بقائمة الدخل.

ملحـــق (أ)
إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه .

الأرباح أو الخسائر المنسوبة للشركة الأم

أ ١- لأغراض حساب "نصيب السهم فى الأرباح" بناء على القوائم المالية المجمعة فإن الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم تشير إلى الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة التى تقوم بالتجميع وذلك بعد إجراء التسويات المتعلقة بحقوق أصحاب الحصص غير المُسيْطِرَة.

الإصدارات ذات الحقوق (الحقوق فى الاكتتاب) Rights Issues[١]:

أ ٢- لا ينتج عادة عن إصدار أسهم عادية فى توقيت ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة عنصر منحة (أى Bonus Element) وذلك نظراً لأن الأسهم العادية المحتملة عادةً ما تصدر كأسهم عادية بقيمةٍ كاملة الأمر الذي ينتج عنه تغيير نسبى مكافئ فى الموارد المتاحة للمنشأة[٢]. ومع ذلك وفى حالة الإصدارات ذات الحقوق – فغالباً ما يكون سعر التنفيذ (أو الممارسة) أقل من القيمة العادلة للأسهم وبالتالي وكما ورد فى الفقرة "٢٧ (ب) – فإن تلك الإصدارات ذات الحقوق تتضمن عنصر منحة Bonus Element.

---

(١) تعد الإصدارات ذات الحقوق (الحقوق فى الاكتتاب) من الطرق الشائعة الاستخدام والتى تستطيع المنشآت عن طريقها الحصول على تمويل إضافى من أسواق رأس المال. وطبقاً لشروط مثل تلك الإصدارات يُمنحْ المساهمون الحق فى اقتناء أسهم إضافية فى رأس مال المنشأة طبقاً لنسب مساهماتهم الجارية – وعادةً ما يتم طرح تلك الحقوق (فى الأسهم) إما بسعر السوق الجارى أو بسعر يقل عن ذلك.

(٢) عادةً ما لا ينشأ عنصر منحة من افتراض تحويل أو ممارسة الأسهم العادية المحتملة عن طريق إصدار أسهم عادية فى مقابلها وذلك نظراً لأن مبلغ المتحصلات المفترض أن تتسلمه المنشأة فى تلك الحالة سيكون مسأو ياً لمتوسط سعر السوق للسهم العادى مضروباً فى عدد الأسهم المفترض إصدارها إذا ما قرر حاملى تلك الأدوات تحويلها أو ممارستها. ذلك لأنه من المفترض أن تتجه المنشأة الرشيدة فى تلك الحالة إلى شراء أسهمها العادية من السوق بدلاً من إصدار أسهم عادية جديدة حتى لا يحدث تأثير مؤدى للتخفيض على نصيب السهم من العوائد ولتحقق المنشأة هدفها بالحفاظ على الثبات النسبى فى نصيب كل سهم إضافى من الموارد الإضافية المتاحة للمنشأة. إلا أن ذلك قد لا يتحقق إذا ما كانت شروط إصدار تلك الأدوات – بما فيها الإصدارات ذات الحقوق – تنطوى على حق حاملها فى ممارسة أو تحويل الحقوق بسعر يقل عن متوسط سعر السوق للسهم.

وعندما يتم طرح تلك الإصدارات ذات الحقوق على كافة المساهمين الحاليين فإن عدد الأسهم العادية الواجب استخدامه فى حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح عن جميع الفترات التى تسبق إصدار الأسهم بموجب تلك الحقوق يكون هو عدد الأسهم العادية القائمة قبل الإصدار مضروباً فى المعامل التالي:

القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرةً

القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق[١]

ويتم حساب القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق وذلك بإضافة إجمالى القيمة السوقية للأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً إلى المقابل الذي سيتم تحصيله من ممارسة الحقوق مع قسمة الناتج على عدد الأسهم القائمة بعد ممارسة الحقوق. وفى حالة إذا ما كان من المقرر أن يتم التداول العام لتلك الحقوق (بين الجمهور) بشكلٍ مستقل عن الأسهم قبل تاريخ ممارسة الحقوق – عندئذٍ تتحدد القيمة العادلة لأغراض هذا الحساب على أساس سعر الإقفال فى آخر يوم يتم فيه تداول تلك الأسهم والحقوق معاً.

الرقم الحاكم Control Number

أ ٣- لتوضيح كيفية تطبيق فرضية "الرقم الحاكم" التى تم وصفها فى الفقرات "٤٢" و"٤٣" – افترض أن الربح من العمليات المستمرة المنسوب للمنشأة الأم يبلغ ٤٨٠٠ جم وأن الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة للمنشأة الأم تبلغ ٧٢٠٠ جم وبالتالي تكون الخسارة الكلية المنسوبة للمنشأة الأم ٢٤٠٠ جم –وافترض أن المنشأة لديها عدد ٢٠٠٠ سهم عادى و٤٠٠ سهم عادى محتمل قائم. بناء على تلك البيانات يكون النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح المنسوب للمنشأة الأم هو ٢,٤٠ جم بالنسبة لربح العمليات المستمرة و(٣,٦٠) جم بالنسبة لخسارة العمليات غير المستمرة و (١,٢٠) جم بالنسبة للخسارة الكلية. ويتم إدراج الأسهم العادية المحتملة وعددها ٤٠٠ سهم فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك لأن النصيب الناتج للسهم من أرباح العمليات المستمرة

(١) يطلق على هذه القيمة مصطلح Theoretical ex-rights fair value per share وتشير إلى السعر النظرى الذي من المتوقع أن يتدأول به السهم العادى فى السوق إذا ما أُصْدِرَتْ الأسهم المتعلقة بإصدارات الحقوق ذات العلاقة (أى بعدما تكون الأسهم العادية المنصوص عليها بشروط إصدارات الحقوق تلك قد صدرت) أى لأغراض حساب القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرة والتى تدخل فى كل من بسط ومقام المعادلة وهي تعبر عن القيمة العادلة للأسهم بما تشتمل عليه من بالحقوق المترتبة على الإصدارات (إصدارات الحقوق)

والبالغ قدره ٢جم هو نصيب مخفض[١] وعلى افتراض عدم وجود أى تأثير لتلك الأسهم العادية المحتملة ٤٠٠ سهم على بنود الأرباح أو الخسائر. ونظراً لأن الربح من العمليات المستمرة المنسوب للمنشأة الأم هو الرقم الحاكم – لذا تقوم المنشأة بإدراج هذه الأسهم العادية المحتملة ٤٠٠ سهم أيضاً فى حساب كافة مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح الأخرى" حتى ولو كانت مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح الأخرى" مضادة للتخفيض بالمقارنة بمبالغ "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" المناظرة لها، أى حتى ولو كان النصيب الناتج للسهم فى خسارة العمليات غير المستمرة والبالغ قدره (٣) جم لكل سهم ومن الخسارة الكلية والبالغ قدره (١) جم لكل سهم يقل عن نظيره الأساسى لكل منها والبالغ قدره (٣,٦)جم و (١,٢) جم لكل سهم على التوالى [٢].

متوسط سعر السوق للأسهم العادية

أ ٤– من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يتم حساب متوسط سعر السوق للأسهم العادية المفترض إصدارها بناء على متوسط سعر السوق للأسهم العادية أثناء الفترة. وقد يكون من الممكن من الناحية النظرية إدراج كل معاملة سوقية تتم على الأسهم العادية لمنشأة عند تحديد متوسط سعر السوق ومع ذلك فعادةً ما يكون استخدام متوسط بسيط للأسعار الأسبوعية أو الشهرية كافياً من الناحية العملية.

أ ٥– بصفةٍ عامة تُعد أسعار الإقفال السوقية كافيةً لحساب متوسط سعر السوق. ومع ذلك فعندما يحدث تذبذب سعري على نطاق واسع فإن استخدام متوسطٍ للأسعار العليا والدنيا عادةً ما ينتج عنه سعر معبر بدرجة أكبر. وتستخدم الطريقة "المتبعة فى حساب متوسط سعر السوق" بصفةٍ مستمرة (أى تُطبَقْ بثبات) إلا إذا أصبح ذلك المتوسط (لسعر السوق) غير معبر نتيجة لتغير فى الظروف. فعلى سبيل المثال قد تستخدم منشأة طريقة أسعار الإقفال السوقية لحساب متوسط سعر السوق لعدة سنوات تتسم بأسعار مستقرة نسبياً ثم تتحول إلى استخدام طريقة متوسط الأسعار العليا والدنيا عندما تبدأ الأسعار فى التذبذب بدرجة كبيرة بما يجعل أسعار الإقفال السوقية غير قادرة على توفير متوسط سعر معبر.

---

(١) مقارنةً بالنصيب الأساسى للسهم فى أرباح العمليات المستمرة المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وقدره ٢,٤ جم لكل سهم.

(٢) يحدث العكس فى حالة وجود أرباح من العمليات غير المستمرة أو أرباح كلية حيث يعد تأثير الأسهم العادية المحتملة فى تلك الحالات "مضاداً للتخفيض" عندما يكون نصيب السهم الناتج (من ممارسة أو تحويل تلك الأدوات) فى أرباح العمليات غير المستمرة وفى الأرباح الكلية لكل سهم يزيد عن النصيب الأساسى للسهم فى تلك الأرباح لكل سهم.

الخيارات Options والحقوق Warrants وما فى حكمهما

أ ٦- إن خيارات أو حقوق شراء الأدوات القابلة للتحويل من المفترض أن تُمَارسْ فى شراء تلك الأدوات كلما كان متوسط أسعار كلٍ من الأداة القابلة للتحويل والأسهم العادية التى يمكن الحصول عليها عند التحويل أعلى من سعر ممارسة الخيار أو الحق[1] – ومع هذا فلا يُفترضْ ممارسة تلك الأدوات إلا إذا افتُرِضَ أيضاً تحويل ما قد يكون قائماً من "أدوات مماثلة قابلة للتحويل" – إن وجدت[2].

أ ٧- قد تسمح الخيارات أو الحقوق بطرح دين أو أدوات أخرى لمنشأة (او لمنشأتها الأم أو لشركة تابعة) أو قد تستوجب ذلك الطرح كوسيلة للوفاء بكامل سعر الممارسة أو بجزء منه[3]. وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح " فإن تلك الخيارات أو الحقوق يكون لها تأثير مخفض فى أيٍ من الحالتين التاليتين:

---

(١) ويرجع السبب فى ذلك إلى أنه من غير المفترض أن يكون حامل الخيار أو الحق غير رشيد فى قراراته – وبمعنى آخر – فمن غير المنطقى أن يقوم حامل الخيار أو الحق بممارسة حقه فى شراء "الأداة القابلة للتحويل لأسهم عادية" ما لم يكن سعر الممارسة المتفق عليه لشراء تلك الأداة "القابلة للتحويل لأسهم عادية" يقل عن سعر شرائها السائد فى السوق وفى نفس الوقت يقل عن السعر السائد فى السوق لشراء الأسهم العادية التى يمكن له الحصول عليها لوما قرر ممارسة حقه فى شراء تلك الأداة ثم تحويلها إلى أسهم عادية وإلا فما الذى يدفعه لممارسة حقه إذا كان سعر الممارسة الذى يتم على أساسه شراء الأداة القابلة للتحويل يزيد عن سعر شراء الأسهم العادية التى يمكن له الحصول عليها من تحويل تلك الأداة! ففى مثل هذه الحالة يفترض أن يقوم حامل الخيار أو الحق بشراء الأسهم العادية مباشرة من السوق نظراً لأنها ستكون أقل تكلفةً بالنسبة له مما لوقام بممارسة حقه فى شراء الأداة القابلة للتحويل بسعر يزيد عن المقابل الذي سيتحمله فى شراء الأسهم العادية (التى تتيح له الأداة الحصول عليها) حتى ولوكان تحويل تلك الأداة بعد ذلك لأسهم عادية يتم بدون تحمل مقابل إضافى.

(٢) وفى ظل الافتراض السابق المتعلق بسعر ممارسة الخيارات والحقوق لشراء أسهم عادية محتملة قابلة للتحويل – فإن انخفاض سعر شراء الأداة القابلة للتحويل فى حد ذاتها (أى سعر الممارسة) عن السعر السائد فى السوق لشراء الأسهم العادية التى يمكن الحصول عليها من تحويل الأداة – من المفترض أن يشجع حاملى الأدوات المماثلة القائمة (بخلاف الخيارات) والقابلة للتحويل لأسهم عادية على ممارسة حقوقهم فى تحويل تلك الأدوات – إن وجدت – إلى أسهم عادية طالما أن ذلك التحويل سيترتب عليه تحملهم لتكلفة أقل عما لوقاموا بشراء تلك الأسهم مباشرة من السوق – ولهذا يفترض أيضاً تحويل تلك الأدوات المماثلة إلى أسهم عادية.

(٣) إن المقصود فى هذه الفقرة من "طرح الدين أو الأدوات الأخرى للمنشأة كوسيلة للوفاء بكامل سعر الممارسة أو بجزء منه... الخ" هوأن بعض عقود الخيارات أو الحقوق التى تمنح حاملها الخيار أو الحق فى اقتناء أسهم عادية للمنشأة مقابل سعر متفق عليه (سعر الممارسة) قد تنص ضمن شروطها – على سبيل المثال – على السماح لحامل تلك الأدوات أو إلزامه بسداد سعر الممارسة أو جزء منه عن طريق تحمله لدين على المنشأة بدلاً من السداد النقدى. وبناءً على ذلك فإذا كان سعر البيع للدين المطروح (وسيلة الوفاء) يقل عن سعر الممارسة لشراء الأسهم العادية المحدد فى العقد – كما هومشار إليه بالفقرة "أ٧(ب) " – يصبح الفرق بمثابة خصمٍ ممنوح لحامل الخيار أو الحق وبالتالى يخفض من سعر الممارسة الأصلى ويحوله إلى سعر ممارسةٍ فعال وهوالذى يجب مقارنته بسعر السوق للأسهم العادية لأغراض الحكم على ما إذا كانت تلك الخيارات أو الحقوق ذات تأثير مخفض.

(أ) إذا كان متوسط سعر السوق عن الفترة – للأسهم العادية ذات العلاقة – يتجاوز سعر الممارسة.

أو (ب) إذا كان سعر البيع للأداة المطروحة للوفاء يقل عن السعر الذي يمكن أن تُطرح به تلك الأداة طبقاً لعقد الخيار أو الحق وكان الخصم الناتج يترتب عليه الوصول لسعر ممارسة فعال يقل عن سعر السوق للأسهم العادية التى يمكن الحصول عليها من ممارسة الخيار أو الحق.

وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يفترض أن تلك الخيارات أو الحقوق قد مُورِسَتْ كما يفترض أن الدين أو الأدوات الأخرى قد طُرِحَتْ. وإذا كان استخدام النقدية كوسيلة وفاء يحقق ميزةً أكبر لحامل الخيار أو الحق وكان العقد يسمح باستخدام النقدية فى الوفاء، عندئذٍ يفترض أن النقدية قد استُخْدِمَتْ فى الوفاء بالعقد. ويُعدَلْ البسط وذلك برَدْ الفائدة على أى دين افْتُرِضَ طرحه للوفاء بشروط العقد (وبعد خصم الضرائب المتعلقة بها).

أ ٨- وتسري نفس المعالجة على الأسهم الممتازة التى تحكمها شروط مماثلة أو على الأدوات الأخرى التى تتضمن خيارات تحويل تسمح للمستثمر بالسداد النقدي مقابل الحصول على معدل تحويل أفضل.

أ ٩- قد تتطلب الشروط المُحدِدَة لبعض الخيارات أو الحقوق استخدام المتحصلات المستلمة من ممارسة تلك الأدوات فى سداد دين أو أدوات أخرى على المنشأة (أو على منشأتها الأم أو شركة تابعة). وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يُفْتَرَضْ أن تلك الخيارات أو الحقوق قد تم ممارستها كما يُفْتَرَضْ أن المتحصلات قد تم استخدامها فى شراء الدين بمتوسط سعره السوقى بدلاً من استخدامها فى شراء أسهم عادية. إلا أن زيادة المتحصلات المستلمة من الممارسة المفترضة للخيارات أو الحقوق عن المبلغ المستخدم فى الشراء المفترض للدين تؤخذ فى الاعتبار وذلك عند حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (أى يفترض استخدام فائض المتحصلات فى شراء أسهم عادية). ويُعدَلْ البسط وذلك بَردْ الفائدة على أى دين افْتُرِضَ شرائه (وبعد خصم الضرائب المتعلقة بها).

خيارات البيع المحررة Written Put Options

أ١٠- لتوضيح كيفية تطبيق الفقرة "٦٣" – افترض أن خيارات البيع القائمة والمحررة من قبل المنشأة على أسهمها العادية يبلغ عددها ١٢٠ خيار بيع بسعر ممارسة قدره ٣٥ وأن متوسط سعر السوق لأسهمها العادية عن الفترة هو ٢٨. عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تفترض المنشأة أنها قد أصدرت فى بداية الفترة عدد ١٥٠ سهم عادى بسعر ٢٨ لكل سهم وذلك للوفاء بالتزامها المرتبطة بخيارات البيع البالغ قدرها ٤٢٠٠. لذا فعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يُضاف إلى المقام عدد ٣٠ سهم عادى إضافى يمثل الفرق بين الأسهم العادية المصدرة وعددها ١٥٠ سهم، والأسهم العادية المستلمة من الوفاء بخيارات البيع وعددها ١٢٠ سهم.

أدوات الشركات التابعة أو المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة

أ١١- بالنسبة للأسهم العادية المحتملة لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة والقابلة للتحويل إما إلى أسهم عادية فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة، أو إلى أسهم عادية فى المنشأة الأم أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك أو المستثمر فى الشركة الشقيقة (المنشأة التى تعرض قوائمها المالية[1]) فيراعى أن تدخل تلك الأسهم العادية المحتملة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" على النحو التالي:

(أ) تدرج الأدوات المصدرة بمعرفة شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة – والتى تخول لحامليها الحق فى الحصول على أسهم عادية فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة – وذلك عند حساب بيانات "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح " للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة. وتدرج بعد ذلك تلك الأنصبة للسهم فى الأرباح فى حساب "نصيب السهم فى الأرباح" للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية وذلك بناء على ما تحتفظ به هذه المنشأة من أدوات فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.

(١) يقصد بالمنشأة التى تعرض قوائمها المالية الثلاثة أنواع الأخيرة من المنشآت وهي المنشأة الأم أو صاحب الحصة فى مشروع مشترك أو المستثمر فى شركة شقيقة.

(ب) أما بالنسبة للأدوات المصدرة بمعرفة شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة – والقابلة للتحويل إلى أسهم عادية فى رأس مال المنشأة التى تعرض قوائمها المالية – فتدخل ضمن أسهمها العادية المحتملة بغرض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" لهذه المنشأة. وتعامل بنفس الأسلوب عقود الخيارات أو الحقوق التى تصدرها شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة – والتى تخول لحامليها الحق فى شراء أسهم عادية فى رأس مال المنشأة التى تعرض قوائمها المالية – حيث تدخل ضمن أسهمها العادية المحتملة عند حساب البيانات المجمعة لهذه المنشأة عن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

أ١٢– لأغراض تحديد مدى تأثُرْ "نصيب السهم فى الأرباح" – للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية – بما تُصْدِرُهُ تلك المنشأة من أدوات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية فى رأس مال شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة، عندئذٍ يفترض أن الأدوات المُصدرة بمعرفة تلك المنشأة قد حُوِلَتْ وأن البسط (الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم) قد أُجْرِيَتْ عليه التسويات اللازمة[1] طبقاً للفقرة "٣٣". وبالإضافة إلى تلك التسويات تقوم المنشأة التى تعرض قوائمها المالية بتعديل البسط أيضاً بأى تغيير – فى الأرباح أو الخسائر المثبتة بمعرفتها (مثل الدخل من توزيعات أرباح الأسهم أو الدخل الناتج من تطبيق طريقة حقوق الملكية) – يكون مترتباً على الزيادة فى عدد الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة نتيجة للتحويل المفترض لتلك الأدوات. ولا يتأثر المقام فى المعادلة المستخدمة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" حيث لن يتغير عدد الأسهم العادية القائمة للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية من التحويل المفترض لتلك الأدوات.

---

(١) أى تُسَوَى الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بأية توزيعات أو فوائد أو تغيرات أخرى تتعلق بالأسهم العادية المحتملة القابلة للتحويل والمصدرة بمعرفة تلك المنشأة والتى يتعين إجرائها نتيجة للافتراض بتحويل تلك الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية فى رأس مال شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة ضمن المجموعة وذلك وفقاً لما هو وارد تفصيلاً بالفقرة "٣٣" من صلب المعيار.

أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين

أ١٣- تلتزم المنشآت المؤسسة فى جمهورية مصر العربية بتطبيق أحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة المنظمة لأنواع إصدارات أدوات حقوق الملكية (مثل أسهم وحصص رأس المال المصدر وما فى حكمهما) والحقوق (بما فى ذلك حقوق المشاركة فى توزيعات الأرباح) والالتزامات اللصيقة بتلك الأنواع. هذا وتتضمن حقوق ملكية بعض المنشآت – على خلاف ذلك – ما يلي:

أ- أدوات تشارك فى الأرباح (أى توزيعات الأرباح) مع الأسهم العادية وفقاً لمعادلة محددة مسبقاً (على سبيل المثال: مشاركة بنسبة أثنين لواحد) مع تحديد حد أقصى لتلك المشاركة فى بعض الأحيان (على سبيل المثال: حد أقصى للمشاركة لا يتجاوز مبلغ محدد لكل سهم).

ب- فئة من فئات الأسهم العادية ذات نسبة مشاركة فى الأرباح مغايرة لنسبة المشاركة المقَّررة لفئة أخرى ولكن دون أن يقترن ذلك بحقوق أسبقية أو أولوية تميز تلك الفئة.

أ١٤ -من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يُفْتَرَضْ تحويل الأدوات القابلة للتحويل لأسهم عادية من بين تلك الأدوات المذكورة فى الفقرة "أ١٣" إذا ما كانت ذات تأثير مؤدى للتخفيض. وفيما يتعلق بالأدوات غير القابلة للتحويل إلى فئة من فئات الأسهم العادية فإن أرباح أو خسائر الفترة تخصص بين الفئات المختلفة من الأسهم وأدوات حقوق الملكية المشاركة الأخرى وذلك وفقاً لحقوق كل منها فى التوزيعات أو حقوق المشاركة الأخرى لكل منها فى الأرباح غير الموزعة. ولحساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح:

أ- تُعَدَل الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (تُخَفَضْ الأرباح وتُعلَى الخسائر[1]) بمبلغ التوزيعات المعلن عنها خلال الفترة لكل فئة من فئات الأسهم، وبالمبلغ التعاقدى للتوزيعات (أو لفوائد السندات المشاركة) الذي يجب سداده عن الفترة (على سبيل المثال: فى حالة التوزيعات المجمعة غير المسددة).

(١) توضح الفقرتان "أ١٣" و"أ١٤" كيفية تحديد "نصيب السهم فى الأرباح" لكل فئة من فئات الأسهم القائمة وذلك إذا ما كان رأس مال المنشأة يتكون من عدة فئات من بينها أدوات تتمتع بحق المشاركة فى الأرباح مع الأسهم العادية حيث تُعدَلْ مبالغ الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بالتوزيعات على الأدوات المشاركة فى الأرباح. ويتم ذلك التعديل بتخفيض أرباح أو زيادة خسائر الفترة بكل من: (أ) مبلغ التوزيعات المعلن عنها خلال الفترة و(ب) مبلغ التوزيعات التعاقدية والفوائد التعاقدية الواجب سدادها خلال الفترة لحاملى تلك الأدوات (سواء أكانت تمثل أسهماً ممتازة مجمعة أو غير مجمعة الأرباح أو سندات مُشارِكَة) وذلك للوصول إلى المبالغ غير الموزعة من الأرباح أو الخسائر والتى يشارك فيها حاملى تلكَ الأدوات مع ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم. وعلى الجانب الآخر فإن مثل هذه التوزيعات والفوائد تمثل حقوقاً لحاملى تلك الأدوات فى أرباح أو خسائر المنشأة الأم تسبق حقوق ملاك الأسهم العادية ومن ثم تصبح حقوق حاملى تلك الأدوات عبارة عن (١) مبلغ التوزيعات والفوائد التى يحق لهم الحصول عليها (قبل أى حقوق ملاك الأسهم العادية للمنشاة الأم فى أرباح أو خسائر الفترة) بالإضافة إلى (٢) ما يخصهم من المتبقى من الأرباح أو الخسائر المتاحة لملاك الأسهم العادية (بعد خصم تلك التوزيعات والفوائد) طبقاً لمعدل التوزيع المحدد.

ب- تُخصصْ الأرباح أو الخسائر المتبقية بين الأسهم العادية وأدوات حقوق الملكية المشاركة إلى الحد الذي تشارك فيه كل أداة فى الأرباح وكما لو كانت كافة أرباح أو خسائر الفترة قد تم توزيعها. ويتم تحديد إجمالى الأرباح أو الخسائر المخصصة لكل فئة من فئات أداة حقوق الملكية وذلك بتجميع المبلغ المخصص للتوزيعات مع المبلغ المخصص لخاصية المشاركة[١].

ج-يتم قسمة إجمالى الأرباح أو الخسائر المخصصة لكل فئة من فئات أداة حقوق الملكية على عدد الأدوات القائمة التى خصصت لها الأرباح من أجل تحديد "نصيب السهم فى الأرباح" للأداة.

ولغرض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فأن كل الأسهم العادية المحتملة – والتى افترض أنها قد أصدرت – تدخل ضمن الأسهم العادية القائمة.

الأسهم المسددة جزئياً

أ١٥- عندما تَصْدُرْ أسهم عادية ولا تكون قيمتها مسددة بالكامل، تعامل هذه الأسهم عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" ككسر من السهم العادى وذلك فى حدود ما إذا كان لها الحق فى المشاركة فى التوزيعات خلال الفترة مقارنةً بسهم عادى مسدد قيمته بالكامل.

أ١٦- تُعامل هذه الأسهم "المسدد جزء من قيمتها" بنفس الطريقة التى تُعامل بها الخيارات أو الحقوق عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك إلى المدى الذي لا يكون فيه لتلك الأسهم الحق فى المشاركة فى التوزيعات خلال الفترة. ويُفْتَرَضْ أن الرصيد غير المسدد من قيمة تلك الأسهم يمثل متحصلات استخدمت فى شراء أسهم عادية[١]. ويُعدْ عدد الأسهم الذي يدخل ضمن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" هو الفرق بين عدد الأسهم المكتتب فيها وعدد الأسهم المفترض أن يتم شراؤها[١].

(١) يُنظر إلى الجزء غير المسدد من قيمة تلك النوعية من الأسهم بنفس الطريقة التى ينظر بها لسعر الممارسة للخيارات والحقوق. ومن الطبيعى أن يقل المبلغ غير المسدد من قيمة كل سهم من الأسهم المسددة جزئياً عن متوسط سعر السوق للسهم العادى المسدد بالكامل – لذا ففى هذه الحالة يُفترض أن حاملى الأسهم العادية المسددة جزئياً سيسعون إلى استكمال الجزء غير المسدد من قيمتها للتمتع بنصيب من الأرباح المتاحة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمسددة بالكامل. ومن ثم يفترض أيضاً أن تقوم المنشأة باستخدام تلك الحصيلة فى شراء أسهم عادية من أطراف أخرى على أساس متوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة وبالتالى ينشأ فرق بين (أ) عدد الأسهم التى يتعين على المنشأة أن تصدرها طبقاً لشروط الاكتتاب بافتراض قيام حاملى الأسهم العادية باستكمال المبالغ المستحقة عليهم و(ب) عدد الأسهم التى يفترض أن تقوم المنشأة بشرائها من السوق لمقابلة الأسهم التى سيتم إصدارها – ويضاف هذا الفرق إلى عدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) ولكنها لا تمثل جزءاً منه

مثال ١ – الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة

المرجع: الفقرات "١٢" و"١٥" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

أصدرت المنشاة (د) أسهم ممتازة متراكمة العوائد غير قابلة للتحويل وغير قابلة للاسترداد من الفئة (أ) بقيمة أسمية ١٠٠جنيه فى ١ يناير ٢٠٠١. وتستحق للأسهم الممتازة من الفئة (أ) كوبون توزيعات سنوى تراكمى قدره ٧ جنيه للسهم اعتباراً من ٢٠٠٤.

وفى تاريخ الإصدار كان معدل العائد السنوى للتوزيعات (الكوبون) السائد بالسوق على الأسهم الممتازة من الفئة (أ) هو ٧% سنوياً. لذا فقد تكون المنشاة (د) قد توقعت أن تستلم متحصلات بمبلغ ١٠٠ جم تقريباً عن كل سهم ممتاز من أسهم الفئة (أ) لو أن معدل العائد السنوى على سهمها وقدره ٧ جم لكل سهم كان هو المعدل السارى فى تاريخ الإصدار.

ومع ذلك ونتيجة لمراعاة شروط سداد العائد السنوى فقد تم إصدار الأسهم الممتازة من الفئة (أ) بقيمة ٨١,٦٣ جم لكل سهم – أى بخصم إصدار قدره ١٨,٣٧ جم للسهم الواحد. ويمكن التوصل إلى كيفية تحديد سعر الإصدار للسهم وذلك عن طريق حساب القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ جم مخصوماً بمعدل عائد سنوى ٧% على مدار فترة ثلاث سنوات.

ونظراً لأن تلك الأسهم مصنفة كأدوات حقوق ملكية –لذا يتم استهلاك خصم الإصدار الأصلى على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ويتم معاملته كتوزيع على الأسهم الممتازة لأغراض حساب نصيب السهم فى الأرباح. ومن أجل حساب"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" يتم خصم العائد الضمنى التالي لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لتحديد الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

السنة	القيمة الدفترية للأسهم الممتازة من الفئة أ فى ١ يناير	التوزيع الضمنى(١)	القيمة الدفترية للأسهم الممتازة من الفئة أ فى ٣١ ديسمبر ٢	التوزيعات المدفوعة
٢٠٠١	٨١,٦٣	٥,٧١	٨٧,٣٤	--
٢٠٠٢	٨٧,٣٤	٦,١٢	٩٣,٤٦	--
٢٠٠٣	٩٣,٤٦	٦,٥٤	١٠٠	--
بعد ذلك	١٠٠	٧	١٠٧	(٧)

مثال ٢ – المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

المرجع: الفقرات من "١٩" إلى "٢١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

		الأسهم المصدرة	أسهم الخزينة	الأسهم القائمة
١ يناير ٢٠٠١	الرصيد فى بداية السنة	٢٠٠٠	٣٠٠	١٧٠٠
٣١ مايو ٢٠٠١	إصدار أسهم جديدة بمقابل نقدي	٨٠٠	–	٢٥٠٠
١ ديسمبر ٢٠٠١	شراء نقدي لأسهم خزينة	--	٢٥٠	٢ ٢٥٠
٣١ ديسمبر ٢٠٠١	الرصيد فى نهاية السنة	٢٨٠٠	٥٥٠	٢٢٥٠

حساب المتوسط المرجح:

(١٧٠٠* ١٢/٥) + (٢٥٠٠ *١٢/٦) + (٢٢٥٠*١٢/١) = ٢ ١٤٦ سهم أو

(١٧٠٠* ١٢/١٢) + (٨٠٠ *١٢/٧) – (٢٥٠*١٢/١) = ٢ ١٤٦ سهم

(١) على أساس معدل عائد ٧% .

(٢) تمثل القيمة الدفترية قبل سداد التوزيعات.

مثال ٣ – الإصدار المجانى

المرجع: الفقرات "٢٦" و"٢٧" (أ) و"٢٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم لعام ٢٠٠٠	١٨٠ جم	
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم لعام ٢٠٠١	٦٠٠ جم	
الأسهم العادية القائمة حتى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١	٢٠٠ سهم	
إصدار أسهم مجانية ١ أكتوبر ٢٠٠١	٢ سهم عادى لكل سهم عادى قائم فى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١ ٢٠٠ X ٢ = ٤٠٠	
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح٢٠٠١	٦٠٠ / ٤٠٠+٢٠٠	= ١ جم
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح٢٠٠٠	١٨٠ / (٤٠٠+٢٠٠)	=٠,٣٠ جم

ولأن إصدار الأسهم المجانية كان بدون مقابل لذا يعامل ذلك الإصدار كما لو كان قد حدث قبل بداية ٢٠٠٠ (وهي أبعد فترة مقارنة يتم عرضها).

مثال ٤ – إصدار ذا حقوق (حقوق اكتتاب)

المرجع: الفقرتان "٢٦" و"٢٧ب"من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) والفقرة "أ٢" من الملحق (أ)

	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١ ١٠٠ جم	١ ٥٠٠ جم	١ ٨٠٠ جم
الأسهم القائمة قبل الإصدار ذى الحقوق	٥٠٠ سهم		
شروط الإصدار ذى الحقوق	سهم واحد جديد لكل ٥ أسهم قائمة (بإجمالى ١٠٠ سهم جديد) سعر الممارسة: ٥ جم تاريخ الإصدار ذى الحقوق ١ يناير ٢٠٠١ أخر تاريخ لممارسة الحقوق: ١ مارس ٢٠٠١		
سعر السوق للسهم العادى الواحد قبل ممارسة الحقوق مباشرة فى ١ مارس ٢٠٠١	١١ جم		
تاريخ القوائم المالية	٣١ ديسمبر		

حساب القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق

القيمة العادلة لكافة الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق + إجمالى المبلغ المستلم (المتحصلات) من ممارسة الحقوق

عدد الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً + عدد الأسهم المصدرة حال الممارسة

(١١ جمx ٥٠٠ سهم) + (٥ جمx١٠٠ سهم)

٥٠٠ سهم + ١٠٠ سهم

القيمة العادلة النظرية لكل سهم عند ممارسة الحقوق = ١٠ جم

حساب معامل التعديل

القيمة العادلة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً لكل سهم ١١ جم

قيمة العادلة النظرية عند ممارسة الحقوق لكل سهم ١٠ جم = ١,١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح كما سبق عرضه ٢٠٠٠	**١١٠٠ جم/٥٠٠ سهم = ٢,٢ جم**		
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام ٢٠٠٠ المعاد عرضه بسبب الإصدار ذى الحقوق	**١١٠٠ جم / (٥٠٠ سهم x ١,١) = ٢ جم**		
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام ٢٠٠١ بما فى ذلك آثار الإصدار ذى الحقوق	**١٥٠٠ جم / (٥٠٠ سهم x ١,١ x ١٢/٢) + (٦٠٠ سهم x ١٢/١٠) = ٢,٥٤ جم**		
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام ٢٠٠٢	**١٨٠٠ جم/٦٠٠ = ٣ جم**		

مثال ٥ – آثار خيارات الأسهم على النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

المرجع: الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم لعام ٢٠٠١	١ ٢٠٠ ٠٠٠ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال عام ٢٠٠١	٥٠٠ ٠٠٠ سهم
متوسط سعر السوق لسهم عادى واحد خلال العام	٢٠ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتاحة بموجب الخيار خلال عام ٢٠٠١	١٠٠ ٠٠٠ سهم
سعر الممارسة للأسهم المتاحة بموجب الخيار خلال عام ٢٠٠١	١٥ جم

حساب نصيب السهم فى الأرباح

	الأرباح	الأسهم	لكل سهم
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم خلال عام ٢٠٠١	١ ٢٠٠ ٠٠٠ جم		
المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال عام ٢٠٠١		٥٠٠ ٠٠٠ سهم	
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			٢,٤ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتاحة بموجب الخيار		١٠٠ ٠٠٠	
المتوسط المرجح لعدد الأسهم التى كان يمكن لها أن[أ] تصدر بمتوسط سعر السوق: (١٠٠ ٠٠٠ سهم x١٥ جم) ÷٢٠ جم		(٧٥ ٠٠٠)	
نصيب السهم المخفض فى الأرباح	١ ٢٠٠ ٠٠٠ جم	٥٢٥ ٠٠٠	٢,٢٩ جم

(أ) لم تطرأ زيادة على الأرباح لأن إجمالى عدد الأسهم زاد فقط بقدر عدد الأسهم المفترض أن تكون قد أُصدرت بدون مقابل وعددها يقدر بـ ٢٥ ٠٠٠ سهم (راجع الفقرة "٤٦ب" من المعيار) .

مثال ٥ أ– تحديد سعر الممارسة لخيارات الأسهم الممنوحة للعاملين

المتوسط المرجح لعدد خيارات الأسهم غير المكتسبة بعد لكل موظف	١٠٠٠خيار
المتوسط المرجح للمبلغ الواجب الاعتراف به لكل موظف خلال الفترة المتبقية حتى تاريخ اكتسابه الحق فى ممارسة خيارات الأسهم (وهى تلك الخيارات الممنوحة للعاملين عن الخدمات التى ينبغى عليهم تقديمها للمنشأة كمقابلٍ لتلك الخيارات) والمحدد وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم"	١ ٢٠٠ جم
سعر الممارسة النقدي لخيارات الأسهم غير المكتسبة بعد (أ)	١٥ جم

حساب سعر الممارسة المعدل

القيمة العادلة للخدمات التى من المقرر تقديمها لاكتساب الخيارات لكل موظف:	١ ٢٠٠جم
القيمة العادلة للخدمات التى من المقرر تقديمها لاكتساب الخيارات لكل موظف – لكل خيار: (١ ٢٠٠ جم ÷١,٠٠٠)	١,٢٠جم
سعر الممارسة المعدل –هو إجمالى سعر الممارسة لخيارات الأسهم (١٥جم+ ١,٢٠جم)	١٦,٢٠ جم

(أ) يقصد بسعر الممارسة النقدي لخيارات الأسهم هو ذلك السعر الذي يتعين على حامل الخيار سداده نقداً كمقابل لاقتناء الأسهم (المقررة بموجب الخيار) وذلك حال ممارسته لذلك الخيار – فإذا كانت خيارات الأسهم ممنوحة للعاملين بالمنشأة وتشترط لاكتساب الحق فيها قيام الموظف بالاستمرار فى تأدية خدماته للمنشأة خلال فترة محددة متفق عليها عندئذٍ فإن تكلفة ممارسة الخيار من قبل الموظف تتعدى سعر الممارسة النقدي حيث يدخل فى احتسابها أيضاً نصيب كل خيار من القيمة العادلة للخدمات التى يتعين على الموظف تقديمها للمنشأة خلال الفترة المتفق عليها (أى حتى يحل التاريخ الذي يكتسب فيه الموظف الحق فى ممارسة تلك الخيارات).

مثال٦ – السندات القابلة للتحويل(*)

المرجع: الفقرات "٣٣"و"٣٤" و"٣٦" و"٤٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠٠٤جم
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	١,٠٠ جم
السندات القابلة للتحويل **يتم تحويل كل مجموعة من ١٠ سندات إلى ٣ أسهم عادية**	١٠٠
مصروف الفائدة عن السنة الحالية والمتعلق بمكون الالتزام من السندات القابلة للتحويل	١٠ جم
الضريبة الجارية والمؤجلة المتعلقة بذلك المصروف (الفائدة)	٤ جم

ملاحظة: يتضمن مصروف الفائدة استهلاك الخصم الناتج من الاعتراف الأولى بعنصر الالتزام (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية).

الربح "المعدل" المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بعد رد مصروف الفائدة المتعلق بمكون الالتزام وخصم الضريبة المرتبطة بالمصروف)	١٠٠٤جم+١٠ جم– ٤ جم= ١٠١٠جم
عدد الأسهم العادية التى تنشأ عن تحويل السندات	(١٠٠ ÷ ١٠) x ٣ = ٣٠ سهم
عدد الأسهم العادية المستخدمة فى احتساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	١،٠٠٠ +٣٠ = ١,٠٣٠ سهم
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	١٠١٠ جم÷١,٠٣٠سهم = ٠,٩٨ جم

(*) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

مثال ٧ – الأسهم المشروطة القابلة للإصدار

المرجع: الفقرات "١٩" و"٢٤" و"٣٦" و"٣٧" و"٤١-٤٣" و"٥٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الأسهم العادية القائمة خلال عام ٢٠٠١	١،٠٠٠،٠٠٠ سهم (ولم تكن هناك خيارات أو حقوق أو أدوات قابلة للتحويل قائمة خلال الفترة)

هذا وتنص إحدى الاتفاقيات التى أبرمت مؤخراً وتتعلق بمعاملة لتجميع الأعمال على إصدار أسهم عادية إضافية على أساس الشروط الواردة أدناه:

٥،٠٠٠ سهم عادى إضافى لكل منفذ جديد للبيع بالتجزئة يتم افتتاحه خلال عام ٢٠٠١

١،٠٠٠ سهم عادى إضافى لكل ١٠٠٠ جم من الأرباح المجمعة تزيد عن ٠٠٠ ٠٠٠ ٢ جم خلال العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

عدد منافذ البيع بالتجزئة التى تم افتتاحها خلال العام	منفذ واحد فى ١ مايو ٢٠٠١ منفذ واحد فى ١ سبتمبر ٢٠٠١
الأرباح المجمعة عن العام حتى تاريخ القوائم المالية والمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	– ٠٠٠ ١٠٠ ١جم حتى ٣١ مارس ٢٠٠١ – ٠٠٠ ٣٠٠ ٢ جم حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠١ – ٠٠٠ ٩٠٠ ١جم حتى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١ (وتتضمن خسارة ناتجة من العمليات غير المستمرة بمبلغ ٠٠٠ ٤٥٠ جم) – ٠٠٠ ٩٠٠ ٢ جم حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	عام كامل
البسط (جنيه مصرى[١])	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٩٠٠ ٠٠٠
المقام:					
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم المشروطة بافتتاح منافذ بيع بالتجزئة	--	٣,٣٣٣[٢]	٦,٦٦٧[٣]	١٠,٠٠٠	٥,٠٠٠[٤]
الأسهم المشروطة بتحقق أرباح مجمعة تزيد عن الحد المتفق عليه[٥]	--	--	--	--	--
مجموع الأسهم	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٣,٣٣٣	١,٠٠٦,٦٦٧	١,٠١٠,٠٠٠	١,٠٠٥,٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح (جم)	١,١٠	١,٢٠	(٠,٤٠)	٠,٩٩	٢,٨٩

(١) الأرباح تظهر فى كل "فترة معروضة" بصورة مستقلة (أى غير مجمعة) إلا فيما عدا العمود الأخير الذى يعبر عن عام كامل.

(٢) ٥,٠٠٠ سهم × ٣/٢ [لأن المنفذ الأول تم افتتاحه خلال الربع الثانى من العام وتحديداً فى ١ مايو ٢٠٠١ – لذا يُرجحْ عدد الأسهم المصدرة والقائمة خلال هذه الفترة نتيجةً لتحقق هذا الشرط على أساس شهرين هما مايوويونيه من الثلاثة أشهر للربع الثانى]

(٣) ٥,٠٠٠ سهم +(٥,٠٠٠ سهم × ٣/١) [لأن المنفذ الثانى تم افتتاحه خلال الربع الثالث من العام وتحديداً فى ١ سبتمبر ٢٠٠١ – لذا يكون المتوسط المرجح لعدد الأسهم المصدرة والقائمة خلال هذه الفترة نتيجةً لتحقق هذا الشرط هوعن عبارة عن عدد الأسهم المرحلة من الربع الثانى والقائمة طوال مدة الثلاث أشهر من الربع الثالث بالإضافة للمتوسط المرجح لعدد الأسهم التى نشأت فى شهر سبتمبر من الربع الثالث واستمرت قائمة لمدة شهر من الثلاثة أشهر لهذا الربع].

(٤) (٥,٠٠٠ سهم × ١٢/٨) + (٥,٠٠٠ سهم × ١٢/٤) – يتم حساب المتوسط المرجح عن عام كامل بنفس الأسلوب المتبع فى الفترات الربع سنوية وبغض النظر عن المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة الذى تم حسابه فى كل ربع نتيجة تحقق هذا الشرط.

(٥) لا يؤثر شرط الأرباح المجمعة على "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح " لأنه لن يتوافر يقين على تحقق ذلك الشرط قبل أن تحل نهاية الفترة المشروطةفى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ويتم تجاهل الأثر عند حساب "نصيب السهم فى الأرباح " عن الربع الرابع وعن السنة الكاملة لأن المنشأة لن يتوافر لها يقين من تحقق هذا الشرط إلا بنهاية آخر يوم من الفترة المشروطة (وهو ٣١ ديسمبر ٢٠٠١) .

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	عام كامل
البسط (جنيه مصرى)	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٩٠٠ ٠٠٠
المقام:					
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم المشروطة بافتتاح منافذ بيع بالتجزئة(١)	--	٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
الأسهم المشروطة بتحقق أرباح مجمعة تزيد عن الحد المتفق عليه	--(٢)	٣٠٠,٠٠٠(٣)	--(٤)	٩٠٠,٠٠٠(٥)	٩٠٠,٠٠٠(٦)
مجموع الأسهم	١،٠٠٠،٠٠٠	١،٣٠٥،٠٠٠	١،٠١٠،٠٠٠	١،٩١٠،٠٠٠	١،٩١٠،٠٠٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)	١,١٠	٠,٩٢	(٠,٤٠)	٠,٥٢	١,٥٢

(١) لأغراض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يفترض إن إصدار أسهم عادية من الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار لن يتم إلا عندما يتحقق الشرط ذوالعلاقة وهى فى ذلك لا تختلف عن الطريقة التى ينظر بها لتلك الأسهم عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" إلا من حيث الفترة التى تستخدم فى الترجيح حيث تدخل تلك الأسهم – بغرض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" – ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة التى يتحقق بها الشرط وذلك اعتباراً من بداية الفترة التى يتحقق خلالها ذلك الشرط إلا لوكانت الاتفاقية المشروطة قد أبرمت فى تاريخ لا حق لبداية الفترة التى تحقق خلالها بها الشرط وعندئذٍ فإن تلك الأسهم تدخل ضمن المتوسط المرجح من تاريخ إبرام الاتفاقية (راجع الفقرة "٥٢" من المعيار) .

(٢) لم تُحقق الشركة (أ) أرباحاً مجمعة من بداية العام حتى ٣١ مارس ٢٠٠١ تزيد عن مبلغ الـ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جمال متفق عليها – ولا يسمح هذا المعيار بتقدير المستويات المستقبلية للأرباح وبالتالى فلا يسمح بإدخال مثل تلك الأسهم المحتملة(المتعلقة بشروط تنطوى على تحقق مستوى محدد للأرباح فى المستقبل) ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة المستخدمة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إلا إذا كانت الأرباح الفعلية فى نهاية كل فترة تفى بالشرط.

(٣) [(٢,٣٠٠,٠٠٠ جم –٢,٠٠٠,٠٠٠ جم) ÷ ١,٠٠٠ جم] ×١,٠٠٠ سهم = ٣٠٠,٠٠٠ سهم

(٤) أرباح العام حتى تاريخه تقل من ٢،٠٠٠،٠٠٠ جم

(٥) [(٢,٩٠٠,٠٠٠ جم – ٢,٠٠٠,٠٠٠ جم) ÷١,٠٠٠ جم] ×١,٠٠٠ سهم = ٩٠٠,٠٠٠ سهم

(٦) نظراً لأن الخسارة خلال الربع الثالث من العام كانت نتيجةً للخسارة من العمليات غير المستمرة – لذا لا تنطبق هنا أحكام "التأثير المؤدى للتخفيض" حيث أن الرقم الحاكم ذوإشارة موجبة (أى أن الأرباح أو الخسائر الناتجة من العمليات المستمرة والمنسوبة إلى ملاك المنشأة الأم تُظهر أرباحاً وذلك إذا ما تم تحييد الخسائر الناتجة من العمليات غير المستمرة). ولذلك يدرج أثر الأسهم العادية المحتملة فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

مثال ٨ – السندات القابلة للتحويل التى يمكن تسويتها إما فى صورة أسهم أو نقداً حسب اختيار الجهة المصدرة

المرجع: الفقرات "٣١-٣٣" و"٣٦" و"٥٨" و"٥٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

قامت منشأة فى بداية السنة الأولى بإصدار عدد ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل علماً بأن هذه السندات والتى تبلغ مدة استحقاقها ٣ سنوات أصدرت بالقيمة الاسمية وقدرها ١٠٠٠ جم للسند الواحد ويترتب على إصدارها إجمالى متحصلات بمبلغ ٠٠٠ ٠٠٠ ٢جم. ويستحق سداد فائدة سنوية على تلك السندات فى نهاية كل سنة وذلك بمعدل فائدة سنوى قدره ٦%محسوباً على القيمة الاسمية للسندات. ويمكن تحويل كل سند – فى أى وقت إلى أن يحل تاريخ الاستحقاق– إلى عدد ٢٥٠ سهم عادى. وللمنشأة الخيار فى تسوية أصل مبلغ السندات القابلة للتحويل إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً.

وفى تاريخ إصدار السندات كان معدل الفائدة السائد فى السوق لدين مماثل بدون خيار للتحويل هو ٩% بينما كان سعر السوق للسهم العادى الواحد هو ٣ جنيه مصرى. وفيما يلي بعض البيانات عن الأسهم العادية القائمة والسندات المصدرة – ويتجاهل هذا المثال تأثير ضريبة الدخل.

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم عن عام	٠٠٠ ٠٠٠ ١ جم
الأسهم العادية القائمة	١,٢٠٠,٠٠٠ سهم
السندات القابلة للتحويل القائمة	٢,٠٠٠ سند
تخصيص مقابل إصدار السندات بين:	
مكون الالتزام	١٢٢ ٨٤٨ ١ جم (١)
مكون حقوق الملكية	٨٧٨ ١٥١ جم (٢)
	٢٠٠٠٠٠٠ جم

(١) يمثل هذا المبلغ القيمة الحالية لأصل السندات البالغ قدره ٢ مليون جنيه مصرى والمستحق السداد فى نهاية الثلاث سنوات بالإضافة للقيمة الحالية لفائدة سنوية قدرها ٠٠٠ ١٢٠ جنيه مصرى مستحقة السداد فى نهاية كل سنة من الثلاث سنوات وباستخدام معدل خصم سنوى قدره ٩%.

(٢) هذه السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية تعد من الأدوات المركبة ويتم تحديد مكونيها من التزام وحقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) *"الأدوات المالية"*. وطبقاً لمتطلبات ذلك المعيار يتم الاعتراف بهذه المبالغ باعتبارها تمثل القيمة الدفترية الأولية لمكونى الالتزام وحقوق الملكية – علماً بأن المبلغ المخصص على خيار التحويل (للمنشأة المصدرة) كمكون حقوق ملكية يعد بمثابة إضافة لحقوق الملكية ولا يتم تعديله لاحقاً.

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح فى السنة الأولى:

١ ٠٠٠ ٠٠٠ جم / ١,٢٠٠,٠٠٠ سهم = ٠,٨٣ جم لكل سهم عادى

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح فى السنة الأولى:

يفترض أن المنشأة المصدرة ستقوم بتسوية العقد وذلك بإصدار أسهم عادية ولهذا يتم احتساب الأثر المؤدى للتخفيض وفقاً للفقرة "٥٩" من المعيار.

١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى + ١٦٦ ٣٣١ جنيه مصرى[١] / ١,٢٠٠,٠٠٠ سهم + ٥٠٠,٠٠٠ سهم[٢] = ٠,٦٩ جم لكل سهم عادى

مثال ٩ – حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم: تحديد الترتيب الذي تدخل على أساسه الأدوات ذات الأثر المؤدى للتخفيض فى المقام[٣]

المرجع الأولى: الفقرة "٤٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

المرجع الثانوى: الفقرات "١٠" و"١٢" و"١٩" و"٣١–٣٣" و"٣٦" و"٤١–٤٧" و"٤٩" و"٥٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١٦,٤٠٠,٠٠٠
يخصم منها:التوزيعات على الأسهم الممتازة	(٦,٤٠٠,٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠,٠٠٠,٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	(٤,٠٠٠,٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٦,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم العادية القائمة	٢,٠٠٠,٠٠٠
متوسط سعر السوق للسهم العادى الواحد خلال السنة	٧٥,٠٠ جنيه مصرى

(١) يُعدَلْ الربح بتعليته بمبلغ الفائدة المتراكم وقدره ١٦٦ ٣٣١ جنيه مصرى والمحسوبة على القيمة الدفترية الأولية لمكون الالتزام نتيجة لمرور سنة زمنية – أى يتم رد مبلغ الفائدة الفعلية المستحقة على مكون الالتزام والمعترف بها كمصروف فى الأرباح أو الخسائر خلال الفترة (١٢٢ ٨٤٨ ١ جنيه مصرى× ٩%) .

(٢) ٥٠٠,٠٠٠ سهم عادى = ٢٥٠ سهم عادى × ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل.

(٣) لايشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

الأسهم العادية المحتملة

الخيارات	١٠٠,٠٠٠ بسعر ممارسة قدره ٦٠ جم
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠,٠٠٠سهم بقيمة اسمية قدرها ١٠٠ جم وتستحق كوبون مجمع الأرباح قدره ٨ جم لكل سهم. وكل سهم ممتاز قابل للتحويل إلى عدد اثنين سهم عادى.
سندات قابلة للتحويل بمعدل عائد ٥%	تبلغ القيمة الاسمية للسندات ١٠٠ مليون جم وكل ١٠٠٠ سند منها قابل للتحويل إلى عدد ٢٠ سهم عادى. ولا يوجد استهلاك لعلاوة أو خصم يؤثر فى تحديد مصروف الفائدة
معدل الضريبة	٤٠%

الزيادة فى الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية عند تحويل الأسهم العادية المحتملة

نوع الأسهم العادية المحتملة	كيفية الحسلب	الزيادة فى الأرباح بالجم	الزيادة فى عدد الأسهم العادية	الأرباح الإضافية على كل سهم إضافى بالجم
الخيارات – الزيادة فى الأرباح – الأسهم الإضافية المصدرة بدون مقابل	١٠٠,٠٠٠× (٧٥ جم– ٦٠ جم) ÷ ٧٥ جم	صفر	٢٠,٠٠٠	صفر
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل – الزيادة فى الربح – الأسهم الإضافية	٨٠٠,٠٠٠جم×١٠٠ × ٠,٠٨	٦٤٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠	٤,٠٠ جم
السندات القابلة للتحويل بمعدل عائد ٥% – الزيادة فى الربح – الأسهم الإضافية	٢* ٨٠٠،٠٠٠ ١٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ جم×٠,٠٥ × (١– ٠,٤٠) ٢٠×١٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠ جم

وبناءً على النتائج التى تظهر بالجدول السابق يصبح الترتيب الذي ينبغى على أن تدرج على أساسه الأدوات ذات الأثر المؤدى للتخفيض فى مقام المعادلة على النحو التالي: –

[١] الخيارات .

[٢] السندات القابلة للتحويل بمعدل عائد ٥% .

[٣] الأسهم الممتازة القابلة للتحويل .

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (الرقم الحاكم) جنيه مصرى	الأسهم العادية	لكل سهم جنيه مصرى	
كما هو معروض	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠	
الخيارات	--	٢٠,٠٠٠		
	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٢,٠٢٠,٠٠٠	٤,٩٥	ذو أثر مؤدى للتخفيض
سندات قابلة للتحويل بمعدل عائد ٥%	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠		
	١٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٤,٠٢٠,٠٠٠	٣,٢٣	ذو أثر مؤدى للتخفيض
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦ ٤٠٠ ٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠		
	١٩ ٤٠٠ ٠٠٠	٥,٦٢٠,٠٠٠	٣,٤٥	ذو أثر مضاد للتخفيض

ونظراً لأن النصيب المخفض للسهم فى الأرباح يتزايد مع دخول الأسهم الممتازة القابلة للتحويل فى الاعتبار (ارتفع من٣,٢٣ جم إلى ٣,٤٥ جم) لذا تعد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ذات أثر مضاد للتخفيض ويتم تجاهلها عند حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح". ولذلك يكون النصيب المخفض للسهم فى الأرباح بالنسبة للأرباح من العمليات المستمرة هو ٣,٢٣ جم ويتم عرض كل من النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح كما يلي:

	النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)	النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٥,٠٠	٣,٢٣

	النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)	النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(٢,٠٠) (١)	(٠,٩٩) (٢)
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٣,٠٠ (٣)	٢,٢٤ (٤)

مثال ١٠ – أدوات شركة تابعة: حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح(*)

المرجع: الفقرات "٤٠" و"أ١١" و"أ١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) والملحق (أ)

المنشأة الأم:

الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٢٠٠٠ جنيه مصرى (لا تتضمن أية عوائد من الشركة التابعة أو توزيعات أرباح أسهم مسددة من قبلها)
الأسهم العادية القائمة	١٠,٠٠٠
أدوات الشركة التابعة المملوكة للمنشأة الأم	٨٠٠ سهم عادى ٣٠ حق قابل للممارسة لشراء أسهم عادية فى الشركة التابعة ٣٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل
الشركة التابعة	
الأرباح	٥٤٠٠ جنيه مصرى
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠

(١) (٤ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷٢,٠٠٠,٠٠٠ = (٢,٠٠ جم)

(٢) (٤ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷٤,٠٢٠,٠٠٠ = (٠,٩٩ جم)

(٣) ٦ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى ÷٢,٠٠٠,٠٠٠ =٣,٠٠ جم

(٤) (٦ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى + ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷٤,٠٢٠,٠٠٠ = ٢,٢٤ جم

(*) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

الحقوق	١٥٠ حق قابل للممارسة لشراء أسهم عادية فى الشركة التابعة
سعر الممارسة	١٠ جنيه مصرى
متوسط سعر السوق للسهم العادى الواحد	٢٠ جنيه مصرى
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٠٠ سهم كل منها قابل للتحويل إلى سهم عادى واحد
عائد التوزيعات على الأسهم الممتازة	١,٠٠ جنيه مصرى لكل سهم

لم تتم معاملات بين شركات المجموعة تستدعى القيام بإجراء قيود إلغاء أو تسويات إلا فيما يتعلق بتوزيعات الأرباح – كما تم إغفال ضريبة الدخل لأغراض هذا المثال.

نصيب السهم فى الأرباح بالشركة التابعة

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح هو ٥,٠٠ جنيه مصرى = ٥٤٠٠جنيه مصرى[١] – ٤٠٠ جنيه مصرى[٢] / [٣]١,٠٠٠

تم حسابه كما يلي: –

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح هو ٣,٦٦ جنيه مصرى = ٥٤٠٠ جنيه مصرى[٤] / (١,٠٠٠ + [٥]٧٥ + [٦]٤٠٠)

تم حسابه كما يلي: –

(١) أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى ملاك أسهمها العادية.

(٢) التوزيعات المدفوعة من الشركة التابعة على أسهمها الممتازة القابلة للتحويل والمبوبة كأدوات حقوق ملكية (حيث من المفترض أن تكون التوزيعات على أسهمها الممتازة المبوبة كالتزام قد خصمت على قائمة الدخل قبل الوصول إلى "الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة لملاك أسهمها العادية" والتى تظهر ضمن المعطيات) .

(٣) الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة.

(٤) تمثل أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى ملاك أسهمها العادية بعد تعليتها بالتوزيعات المدفوعة على أسهمها الممتازة القابلة للتحويل (رد التوزيعات التى سبق خصمها عند حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح) بافتراض أن الأسهم الممتازة قد حولت إلى أسهم عادية وذلك من أجل حسابا لنصيب المخفض للسهم فى الأرباح (أى ٥٠٠٠ جم + ٤٠٠ جم).

(٥) عدد الأسهم الإضافية الناتجة من افتراض ممارسة الحقوق وتم حسابه كما يلى: [(٢٠ جم – ١٠ جم) ÷ ٢٠ جم] × ١٥٠ حق.

(٦) الأسهم العادية للشركة التابعة المفترض أن تكون قائمة من تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية – وتم حسابها كما يلى: ٤٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل × معامل التحويل "واحد صحيح".

نصيب السهم فى الأرباح المجمعة

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح هو ١,٦٣ جم وتم حسابه كما يلي:-

٠٠٠ ١٢جنيه مصرى[١]+٤,٣٠٠جنيه مصرى[٢]

[٣]١٠,٠٠٠

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح هو ١,٦١جم وتم حسابه كما يلي:-

١٢,٠٠٠جنيه مصرى + ٢,٩٢٨[٤] + ٥٥ جنيه مصرى[٥] +١,٠٩٨[٦]

١٠,٠٠٠

(١) أرباح المنشـــأة الأم المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة إلام.

(٢) جزء من أرباح الشركة التابعة التى ينبغى أن تدخل فى حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح المجمعة كما يلى: [(عدد الأسهم العادية التى تمتلكها المنشأة الأم فى الشركة التابعة × النصيب الأساسى للسهم فـــى الأرباح للشركة التابعة) + (عدد الأسهم الممتازة التى تمتلكها المنشأة الأم فى الشركة التابعة × التوزيعات المدفوعة من الشركة التابعة على كل سهم من أسهمها الممتازة)] = (٨٠٠ سهم عادى × ٥ جـــم) +(٣٠٠ سهم ممتاز × ١جم) = ٣٠٠ ٤ جم.

(٣) الأسهم العادية القائمة للمنشأة الأم

(٤) الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الأرباح" والمنسوبة إلى الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة – ويتم حسابها كما يلى: (٨٠٠ ســـهم عـــادى ÷ ١،٠٠٠ ســـهم عـــادى) × (١،٠٠٠ سهم عادى × ٣,٦٦ جم لكل سهم).

(٥) الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الارباح" والمنسوبة إلى الأسهم العادية الإضافية التى تنشأ بافتراض ممارسة الحقوق القائمة ويتم حسابها كما يلي: (٣٠ حق ÷ ١٥٠ حق)× (٧٥ سهم عادى إضافى من ممارسة الحقوق × ٣,٦٦ جم لكل سهم).

(٦) الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الأرباح " والمنسوبة إلى الأسهم العادية الإضافية التى تنشأ بافتراض تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويـــل ويـــتم حـــسابها كمـــا يلـــي: (٣٠٠ سهم ممتاز ÷٤٠٠ سهم ممتاز) × (٤٠٠ سهم عادى إضافى من تحويل الأسهم الممتازة × ٣,٦٦ جم لكل سهم).

مثال ١١ – أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين[١]

المرجع: الفقرتان "أ١٣" و"أ١٤" من الملحق (أ) لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠٠ ٠٠٠جنيه مصرى
الأسهم العادية القائمة	١٠,٠٠٠
الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل	٦,٠٠٠
الكوبون السنوى للتوزيعات غير المجمعة على الأسهم الممتازة	٥,٥٠ جنيه مصرى لكل سهم

(تتم قبل سداد أى توزيعات على الأسهم العادية)

تشارك الأسهم الممتازة مع الأسهم العادية فى أية أرباح إضافية بنسبة ٢٠:٨٠ وذلك بعد أن تكون الأسهم العادية قد حصلت على توزيعات أرباح بواقع ٢,١٠ جنيه مصرى لكل سهم (وبمعنى آخر تُسدد توزيعات أرباح بواقع ٥,٥٠ جنيه مصرى و٢,١٠ جنيه مصرى لكل سهم من الأسهم الممتازة والأسهم العاديةعلى التوالى ثم تشارك الأسهم الممتازة فى أية توزيعات إضافية وذلك بأن يحصل كل سهم ممتاز على ¼ إجمالى المبلغ المدفوع لكل سهم من الأسهم العادية من تلك التوزيعات الإضافية).

التوزيعات المدفوعة على الأسهم الممتازة	٣٣ ٠٠٠جم (٥,٥٠ جنيه مصرى لكل سهم×٦,٠٠٠ سهم)
التوزيعات المدفوعة على الأسهم العادية	٢١ ٠٠٠جم (٢,١٠ جنيه مصرى لكل سهم×١٠,٠٠٠ سهم)

يتم حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح على النحوالتالي:

	جنيه مصرى	جنيه مصرى
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم للمنشأة الأم		١٠٠ ٠٠٠
يخصم منها التوزيعات المدفوعة على:		
الأسهم الممتازة	٣٣ ٠٠٠	
الأسهم العادية	٢١ ٠٠٠	
الأرباح غير الموزعة		(٥٤ ٠٠٠)
		٤٦ ٠٠٠

تُخصصْ الأرباح غير الموزعة على الأسهم العادية والممتازة طبقاً لنصيب السهم الواحد لكل فئة من تلك الأرباح

(١) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

يفترض أن المخصص من الأرباح المتبقية على كل سهم عادى =أ
ويفترض أن المخصص من الأرباح المتبقية على كل سهم ممتاز = ب، وحيث أن ب = ¼ أ كما هو وارد ضمن المعطيات لذا يتم احتساب حصة الأسهم الممتازة والعادية فى التوزيعات الإضافية كما يلي: (أ ×١٠،٠٠٠) + (٤/١ ×أ ×٦،٠٠٠) = ٤٦ ٠٠٠جم أ = ٤٦ ٠٠٠جم ÷ (١٠،٠٠٠ +١،٥٠٠) أ = ٤ جم وب = ¼ أ إذاً ب= ١ جنيه مصرى

نصيب السهم الأساسى
فى الأرباح

	أسهم ممتازة	أسهم عادية
أرباح موزعة	٥,٥٠ جم	٢,١٠ جم
أرباح غير موزعة	١,٠٠ جم	٤,٠٠ جم
المجموع	٦,٥٠ جم	٦,١٠ جم

مثال ١٢ – حساب وعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح (مثال شامل)[١]

يوضح هذا المثال كيفية حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح الربع سنوية والسنوية لعام ٢٠٠١للمنشأة (أ) وهي منشأة ذات هيكل رأسمال معقد. ويُعَدْ مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم هو الرقم الحاكم. وفيما يلي الحقائق الأخرى المفترضة:

متوسط سعر السوق للأسهم العادية: كانت متوسطات أسعار السوق للأسهم العادية لعام ٢٠٠١ كما يلي: –

الربع الأول ٤٠ جنيه مصرى
الربع الثانى ٦٠ جنيه مصرى
الربع الثالث ٦٧ جنيه مصرى
الربع الرابع ٦٧ جنيه مصرى

كما كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة من ١ يوليو إلى ١ سبتمبر ٢٠٠١ هو٦٥ جنيه مصرى.

(١) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

أسهم عادية: كان عدد الأسهم العادية القائمة فى بداية عام ٢٠٠١ هو ٥,٠٠٠,٠٠٠ وفى ١ مارس ٢٠٠١ أصدر عدد ٢٠٠,٠٠ سهم عادى وحصلت قيمتهم نقداً.

سندات قابلة للتحويل: فى الربع الأخير من عام٢٠٠٠ تم بيع سندات قابلة للتحويل بمبلغ ٠٠٠ ٠٠٠ ١٢ جم تمثل أصل الدين بسعر فائدة سنوى قدره ٥% وتستحق خلال ٢٠ عام وتم تحصيل قيمتها نقداً على أساس قيمة اسمية قدرها١,٠٠٠جنيه مصرى للسند. ويستحق سداد الفائدة فى أول نوفمبر وأول مايومن كل عام (أى يتم سدادها بواقع مرتين فى السنة). علماً بأن كل سند قيمته١,٠٠٠جنيه مصرى قابل للتحويل إلى ٤٠ سهم عادى. لم تحول أية سندات فى عام ٢٠٠٠ بينما تم تحويل كامل الإصدار فى ١ أبريل ٢٠٠١نظراً لقيام المنشأة (أ) باستدعاء الإصدار من حملة السندات.

أسهم ممتازة قابلة للتحويل: فى الربع الثانى من عام ٢٠٠٠ تم إصدار عدد٨٠٠,٠٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل مقابل أصول تم شرائها. ويستحق سداد كوبون ربع سنوى على كل سهم من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل قدره ٠,٠٥ جم فى نهاية الفترة الربع سنوية وعلى أساس الأسهم القائمة فى ذلك التاريخ. ويعد كل سهم ممتاز قابلاً للتحويل إلى سهم عادى واحد، وقد قام حاملى الأسهم الممتازة بتحويل عدد٦٠٠،٠٠٠ سهم منها إلى أسهم عادية فى ١ يونيو٢٠٠١.

الحقوق: فى ١ يناير ٢٠٠١تم إصدار حقوق لشراء عدد٦٠٠,٠٠٠سهم عادى بسعر ممارسة قدره ٥٥ جنيه مصري للسهم لمدة ٥ سنوات. وتم ممارسة كافة الحقوق القائمة فى أول سبتمبر ٢٠٠١.

الخيارات: فى ١ يوليو٢٠٠١تم إصدار خيارات لشراء عدد١,٥٠٠,٠٠٠سهم عادى بسعر ممارسة قدره ٧٥ جنيه مصري للسهم لمدة ١٠ سنوات. ولم يتم ممارسة أية خيارات خلال عام٢٠٠١نظراً لأن سعر الممارسة للخيارات تجاوز سعر السوق للأسهم العادية.

معدل الضريبة: كان سعر ضريبة الدخل عن عام ٢٠٠١هو٤٠%.

٢٠٠١	الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم[١]	الأرباح (الخسائر) المنسوبة إلى المنشأة الأم
	جنيه مصرى	جنيه مصرى
الربع الأول	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠ ٠٠٠
الربع الثانى	٦ ٥٠٠ ٠٠٠	٦ ٥٠٠ ٠٠٠
الربع الثالث	١ ٠٠٠ ٠٠٠	(١ ٠٠٠ ٠٠٠) [٢]
الربع الرابع	(٧٠٠ ٠٠٠)	(٧٠٠ ٠٠٠)
عام كامل	١١ ٨٠٠ ٠٠٠	٩ ٨٠٠ ٠٠٠

الربع الأول من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	٥ ٠٠٠ ٠٠٠
يخصم: توزيعات على الأسهم الممتازة	(٤٠ ٠٠٠) [٣]
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	**٤ ٩٦٠ ٠٠٠**

التواريخ	**الأسهم القائمة**	**الجزء من الفترة**	**المتوسط المرجح للأسهم**
من ١ يناير حتى ٢٨ فبراير	٥,٠٠٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٣٣٣,٣٣٣
إصدار أسهم عادية فى ١ مارس	٢٠٠,٠٠٠		
١ مارس – ٣١ مارس	٥,٢٠٠,٠٠٠	٣/١	١,٧٣٣,٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			**٥,٠٦٦,٦٦٦**
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			**٠,٩٨ جم**

(١) يمثل هذا المبلغ الرقم الحاكم (قبل تعديله بالتوزيعات على الأسهم الممتازة).
(٢) أسفر الربع الثالث من العام عن خسارة من العمليات غير المستمرة بمبلغ ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم (بالصافى بعد خصم الضريبة).
(٣) ٨٠٠،٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم.

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٤ ٩٦٠ ٠٠٠جنيه مصرى
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
التوزيعات على الأسهم الممتازة	٤٠ ٠٠٠جنيه مصرى	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥%)	٩٠ ٠٠٠ جنيه مصرى[١]	
تأثير التحويلات المفترضة		١٣٠ ٠٠٠جنيه مصرى
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		٥ ٠٩٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٥,٠٦٦,٦٦٦
يضاف: الزيادة فى الأسهم من التحويلات المفترضة		
الحقوق[٢]		
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠,٠٠٠[٢]	
السندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥%)	٤٨٠,٠٠٠[٣]	
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض		١,٢٨٠,٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم		٦,٣٤٦,٦٦٦
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		٠,٨٠ جم

الربع الثانى من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	٦ ٥٠٠ ٠٠٠
يخصم: توزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)[٤]
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	**٦ ٤٩٠ ٠٠٠**

التواريخ	الأسهم القائمة	الجزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم

(١) (١٢٠٠٠٠٠٠ × ٥%) / ٤ مخصومًا منها الضرائب ٤٠% .

(٢) أفترض تحويل الأسهم الممتازة بالكامل وعددها ٨٠٠،٠٠٠ سهم إلى أسهم عادية خلال الربع الأول ولم يؤخذ فى الاعتبار ما قام به بعض ملاك تلك الأسهم فى ١ يونية ٢٠٠١ (أى خلال الربع الثانى من العام) بتحويل ٦٠٠،٠٠٠ سهم ممتاز إلى ٦٠٠,٠٠٠ عادى.

(٣) كل مجموعة سندات قيمتها الاسمية ١ ٠٠٠ جم قابلة للتحويل إلى ٤٠ سهم عادى] = (١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم ÷ ١ ٠٠٠ جم) × ٤٠].

(٤) تصرف التوزيعات للأسهم الممتازة فى نهاية كل فترة ربع سنوية حسب عدد الأسهم القائم منها فى ذلك التاريخ. ونظراً لأن الربع الثانى من العام شهد قيام حملة الأسهم الممتازة بتحويل ٦٠٠,٠٠٠ سهم ممتاز إلى أسهم عادية بتاريخ ١ يونيه ٢٠٠١– لذا يصبح عدد الأسهم الممتازة القائمة اعتباراً من ١ يونيه ٢٠٠١ (لم يتغير عددها حتى ٣٠ يونيه ٢٠٠١) هو ٢٠٠،٠٠٠ تستحق صرف توزيعات عليها] (٨٠٠,٠٠٠ سهم– ٦٠٠,٠٠٠ سهم) × ٠,٠٥ جنيه مصرى) .

١ أبريل	٥,٢٠٠,٠٠٠		
تحويل السندات القابلة للتحويل			
(ذات معدل الفائدة ٥%) لأسهم عادية	٤٨٠,٠٠٠		
فى ١أبريل			
١ أبريل – ٣١ أبريل	٥,٦٨٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٧٨٦,٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة فى ١ يونيو	٦٠٠,٠٠٠		
١ يونيو – ٣٠ يونيو		٣/١	٢,٠٩٣,٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم	٦,٢٨٠,٠٠٠		٥,٨٨٠,٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			١,١٠ جم

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		**٦ ٤٩٠ ٠٠٠ جنيه مصرى**
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
توزيعات على الأسهم الممتازة	١٠ ٠٠٠جنيه مصرى[١]	
تأثير التحويلات المفترضة		**١٠ ٠٠٠**
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		**٦ ٥٠٠ ٠٠٠جنيه مصرى**
المتوسط المرجح لعدد لأسهم		**٥,٨٨٠,٠٠٠**
يضاف: الزيادة فى الأسهم من التحويلات المفترضة		
الحقوق	٥٠,٠٠٠[٢]	

(١) ٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جنيه مصرى.

(٢) يمكن ببساطة احتساب عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن افتراض تحويل الحقوق إلى أسهم عادية بإحدى طريقتين وذلك بغرض الوصول إلى عدد الأسهم العادية الإضافية التى من المفترض أن يتم إصدارها دون أن يقابلها موارد إضافية للمنشأة.وتعتمد الطريقة الأولى على قسمة (١) الحصيلة من افتراض ممارسة الحقوق على (٢) متوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة ومقارنة الأسهم الناتجة مع إجمالى الأسهم المقرر إصدارها بموجب تلك الحقوق [= (٥٥ جم × ٦٠٠,٠٠٠ سهم) ÷ ٦٠ جم]= ٣٣,٠٠٠,٠٠٠ جم ÷ ٦٠ جم = ٥٥٠,٠٠٠ سهم تقابلها زيادة فى موارد المنشأة، ٦٠٠,٠٠٠ سهم – ٥٥٠,٠٠٠ سهم = ٥٠,٠٠٠سهم إضافى. وتعتمد الطريقة الثانية على التوصل إلى الميزة النسبية لسعر الممارسة لكل حق مقارنةً بمتوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة مع ترجيح الأسهم العادية المفترض إصدارها باستخدام الميزة النسبية لكل حق التى تم التوصل إليها [(٦٠ جم – ٥٥ جم) ÷ ٦٠ جم] × ٦٠٠،٠٠٠ سهم = ٥٠,٠٠٠ سهم إضافى.

الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦٠٠,٠٠٠[١]	
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض		**٦٥٠،٠٠٠**
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم		٦,٥٣٠,٠٠٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		١,٠٠جم

الربع الثالث من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١ ٠٠٠ ٠٠٠
يخصم: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	**٩٩٠,٠٠٠**
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم (بعد خصم الضرائب)	(٢ ٠٠٠ ٠٠٠)
الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(١,٠١٠,٠٠٠)

التواريخ	**الأسهم القائمة**	**الجزء من الفترة**	**المتوسط المرجح للأسهم**
١ يوليو – ٣١ أغسطس	٦،٢٨٠،٠٠٠	٣/٢	٤،١٨٦،٦٦٧
ممارسة الحقوق فى ١ سبتمبر	٦٠٠،٠٠٠		
١ يوليو – ٣٠ سبتمبر	٦،٨٨٠،٠٠٠	٣/١	٢،٢٩٣،٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦،٤٨٠،٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			
الأرباح من العمليات المستمرة			٠,١٥ جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة			(٠,٣١) جم
الخسارة الكلية			(٠,١٦) جم

(١) تم احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية الناشئة من افتراض تحويل الأسهم الممتازة إلى أسهم عادية وذلك بترجيح عدد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل لأسهم عادية والقائمة خلال الفترة بذلك الجزء من الفترة التى ظل فيها عدد الأسهم الممتازة قائماً حتى حدث التغيير كما يلي: (٨٠٠،٠٠٠ سهم × ٣/٢) + (٢٠٠،٠٠٠ سهم * ٣/١) = ٦٠٠،٠٠٠ سهم.

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		**٩٩٠ ٠٠٠**
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
توزيعات على الأسهم الممتازة	**١٠ ٠٠٠جنيه مصرى**	
تأثير التحويلات المفترضة	**١٠ ٠٠٠جنيه مصرى**	
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		١ ٠٠٠ ٠٠٠جنيه مصرى
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشاة الأم		(٢,٠٠٠,٠٠٠)
الخسارة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بما فيها أثر التحويلات المفترضة		(١,٠٠٠,٠٠٠)
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		**٦,٤٨٠,٠٠٠**
يضاف: الزيادة فى الأسهم الناشئة من التحويلات المفترضة		
الحقوق	٦١,٥٣٨[1]	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٢٠٠,٠٠٠	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		**٢٦١,٥٣٨**
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦,٧٤١,٥٣٨
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		
الأرباح من العمليات المستمرة		٠,١٥ جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة		(٠,٣٠) جم
الخسارة الكلية		(٠,١٥) جم

ملاحظة: تم إدراج الأسهم الإضافية الناشئة من التحويلات المفترضة فى احتساب مبالغ النصيب المخفض للسهم من العوائد سواء بالنسبة للخسارة من العمليات غير المستمرة أو بالنسبة للخسارة الكلية على الرغم من أنها ذات أثر مضاد للتخفيض. والسبب فى ذلك هو أن الرقم الحاكم (الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعدل بالتوزيعات على الأسهم الممتازة) كان موجباً (أى بسبب أنه كان ربحا وليس خسارة).

(١) [(٦٥ جم – ٥٥ جم) ÷ ٦٥ جم] × ٦٠٠,٠٠٠ سهم × ٣/٢ = ٩٢,٣٠٨ سهم × ٣/٢ = ٦١,٥٣٨ سهم

الربع الرابع من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسي للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	(٧٠٠ ٠٠٠)
يضاف: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)
الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(٧١٠ ٠٠٠)

التواريخ	الأسهم القائمة	الجزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم
١ أكتوبر – ٣١ ديسمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	٣/٣	٦,٨٨٠,٠٠٠
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦,٨٨٠,٠٠٠
النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح			
الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم			(٠,١٠) جم

ملاحظة: لم يتم إدراج الأسهم الإضافية الناشئة من التحويلات المفترضة وذلك عند احتساب مبالغ النصيب المخفض للسهم من العوائد سواء بالنسبة للخسارة من العمليات غير المستمرة أو بالنسبة للخسارة الكلية. والسبب فى ذلك هو أن الرقم الحاكم (الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعدلة بالتوزيعات على الأسهم الممتازة) كان سالباً (أى بسبب أنه كان خسارة وليس ربحاً).

عام كامل ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١١ ٨٠٠ ٠٠٠
يخصم: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(٧٠ ٠٠٠)[١]
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١١ ٧٣٠ ٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم (بعد خصم الضريبة)	(٢ ٠٠٠ ٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٩ ٧٣٠ ٠٠٠

(١) نظراً لأن التوزيعات الربع سنوية على الأسهم الممتازة تستحق لحاملى الأسهم الممتازة القائمة فى نهاية كل ثلاثة أشهر (بغض النظر عن أن سدادها يتم فى نهاية كل ستة أشهر) لذا تم حساب التوزيعات على الأسهم الممتازة خلال العام الكامل كما يلى [توزيعات الربع الأول + توزيعات الربع الثانى + توزيعات الربع الثالث + توزيعات الربع الرابع = (٨٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠،٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠,٠٠٠ × ٠,٠٥ جم) = ٧٠ ٠٠٠ جم].

التواريخ	الأسهم القائمة	الجزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم
١ يناير – ٢٨ فبراير	٥,٠٠٠,٠٠٠	١٢/٢	٨٣٣,٣٣٣
إصدار أسهم عادية فى أول مارس	٢٠٠,٠٠٠		
١ مارس – ٣١ مارس	٥,٢٠٠,٠٠٠	١٢/١	٤٣٣,٣٣٣
تحويل السندات القابلة للتحويل (بمعدل فائدة ٥%) فى ١ أبريل	٤٨٠,٠٠٠		
١ أبريل – ٣١ مايو	٥,٦٨٠,٠٠٠	١٢/٢	٩٤٦,٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة فى ١ يونيو	٦٠٠,٠٠٠		
١ يونيه – ٣١ أغسطس	٦,٢٨٠،٠٠٠	١٢/٣	١,٥٧٠,٠٠٠
ممارسة الحقوق فى ١ سبتمبر	٦٠٠,٠٠٠		
١ سبتمبر – ٣١ ديسمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	١٢/٤	٢,٢٩٣,٣٣٤
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦,٠٧٦,٦٦٧
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			
الأرباح من العمليات المستمرة			١,٩٣جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة			(٠,٣٣ جم)
الأرباح الكلية			١,٦٠ جم

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		**١١ ٧٣٠ ٠٠٠ جم**
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
التوزيعات على الأسهم الممتازة	٧٠ ٠٠٠جم	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل (٥%)	٩٠ ٠٠٠[1]جم	
تأثير التحويلات المفترضة		**١٦٠ ٠٠٠جم**
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		١١ ٨٩٠ ٠٠٠جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم		(٢ ٠٠٠ ٠٠٠) جم

(١) (١٢،٠٠٠،٠٠٠ * ٥%) / ٤ مخصوماً منها الضرائب بنسبة ٤٠%

الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فيها أثر		
متضمناً التحويلات المفترضة)		٩ ٨٩٠ ٠٠٠ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٦,٠٧٦,٦٦٧
يضاف: الزيادة فى الأسهم الناشئة عن التحويلات المفترضة		
الحقوق	١٤,٨٨٠[١]	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٥٠,٠٠٠[٢]	
سندات (٥%) القابلة للتحويل	١٢٠,٠٠٠[٣]	
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض		٥٨٤,٨٨٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم		٦,٦٦١,٥٤٧
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		
الأرباح من العمليات المستمرة		**١,٧٨جم**
الخسارة من العمليات غير المستمرة		**(٠,٣٠) جم**
الخسارة الكلية		**(١,٤٨) جم**

يتضمن الجدول التالي البيانات الربع سنوية والسنوية للمنشأة الأم (أ) فيما يتعلق بنصيب السهم العادى فى الأرباح. وبهدف هذا الجدول إلى توضيح حقيقة أن مجموع مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح" عن الفترات الربع سنوية الأربعة والواردة ببيانات المنشأة خلال تلك الفترات لن يتساوى بالضرورة مع "نصيب السهم فى الأرباح" عن العام الكامل والوارد ضمن البيانات السنوية للمنشأة. ومع هذا فإن المعيار لا يلزم المنشأة بالإفصاح عن هذه المعلومات.

(١) عند حساب الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للحقوق خلال الفترة المنقضية من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلى لها فى ١ سبتمبر افترض متوسط سعر سوق للسهم قدره ٥٧,١٢٥ جم خلال الفترة من ١ يناير حتى ١ سبتمبر. وبالتالى تم حساب عدد الأسهم الإضافية من التحويل الافتراضى لتلك الحقوق كما يلي: [(٥٧,١٢٥ جم – ٥٥ جم) ÷ ٥٧,١٢٥ جم] × ٦٠٠,٠٠٠ سهم = ٢٢,٣٢٠ سهم × ١٢/٨ = ١٤,٨٨٠ سهم.

(٢) عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للأسهم الممتازة خلال الفترة المنقضية من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلى لعدد ٦٠٠,٠٠٠ سهم منها فى ١ يونية = (٨٠٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٥) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٧) .

(٣) عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للسندات خلال الفترة المنقضية من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلى لها فى ١ أبريل = [(١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم ÷ ١ ٠٠٠ جم) × ٤٠ سهم × ١٢/٣] = ٤٨٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٣ =١٢٠,٠٠٠ سهم.

	الربع الأول جنيه مصرى	الربع الثانى جنيه مصرى	الربع الثالث جنيه مصرى	الربع الرابع جنيه مصرى	عام كامل جنيه مصرى
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح					
الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة	٠,٩٨	١,١٠	٠,١٥	(٠,١٠)	١,٩٣
الخسارة من العمليات غير المستمرة	--	--	(٠,٣١)	--	(٠,٣٣)
الأرباح (الخسائر)	٠,٩٨	١,١٠	(٠,١٦)	(٠,١٠)	١,٦٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح					
الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة	٠,٨٠	١,٠٠	٠,١٥	(٠,١٠)	١,٧٨
الخسارة من العمليات غير المستمرة	--	--	(٠,٣٠)	--	(٠,٣٠)
الأرباح (الخسائر)	٠,٨٠	١,٠٠	(٠,١٥)	(٠,١٠)	١,٤٨

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)

الأصول غير الملموسة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)

الأصول غير الملموسة

المحتويات	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٧
تعريفات	٨
الأصول غير الملموسة	٩-١٠
قابلية الأصل غير الملموس للتحديد	١١-١٢
التحكم فى الأصل غير الملموس	١٣-١٦
المنافع الاقتصادية المستقبلية	١٧
الاعتراف والقياس	١٨-٢٤
اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً	٢٥-٣٢
الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال	٣٣-٣٤
قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال	٣٥-٤١
النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذالمقتناة	٤٢-٤٣
الاستحواذ عن طريق منحة	٤٤
تبادل الأصول	٤٥-٤٧
الشهرة المولدة داخلياً	٤٨-٥٠
الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	٥١-٥٣
مرحلة الأبحاث	٥٤-٥٦
مرحلة التطوير	٥٧-٦٤
تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	٦٥-٦٧
الاعتراف بالمصروف	٦٨-٧٠
المصروفات السابقة لا يجب الاعتراف بها كأصل	٧١

المحتويات	فقـــرات
القياس بعد الاعتراف	٧٢-٧٣
نموذج التكلفة	٧٤
نموذج إعادة التقييم (ملغاة)	٧٥-٨٧
العمر الإنتاجى	٨٨-٩٦
الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة	
فترة وطريقة الاستهلاك	٩٧-٩٩
القيمة المتبقية	١٠٠-١٠٣
إعادة النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته	١٠٤-١٠٦
الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة	١٠٧-١٠٨
إعادة النظر فى تقدير العمر الإنتاجى	١٠٩-١١٠
قابلية استرداد القيمة الدفترية – خسائر الاضمحلال	١١١
توقف استغلال الأصول والتصرف فيها	١١٢-١١٧
الإفصاح	
عام	١١٨-١٢٣
قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم (ملغاة)	١٢٤-١٢٥
نفقات الأبحاث والتطوير	١٢٦-١٢٧
معلومات أخرى	١٢٨
أحكام انتقالية	١٢٩-١٣١
أمثلة توضيحية	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)
الأصول غير الملموسة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التى لم يتناولها على وجه التحديد أى معيار آخر. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط فى حالة الوفاء ببعض المتطلبات. ويحدد هذا المعيار أيضاً كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة كما يتطلب إفصاحات محددة عن هذه الأصول.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة فيما عدا:

(أ) الأصول غير الملموسة التى يغطيها معيار محاسبى آخر.

و (ب) الأصول المالية كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية – العرض".

و (ج) الاعتراف وقياس وتقييم أصول التنقيب (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) " التنقيب وتقييم الموارد التعدينية").

و (د) النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير واستخراج الثروات المعدنية والزيت والغاز الطبيعى والموارد غير المتجددة المتشابهة وحقوق التعدين الخاصة بها.

٣- فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نوع خاص من الأصول غير الملموسة، فتطبق المنشأة ذلك المعيار الآخر بدلاً من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول غير الملموسة المقتناة بغرض البيع فى سياق النشاط المعتاد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء").

(ب) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل").

(ج) عقود التأجير التى تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) "عقود التأجير".

(د) الأصول الناتجة عن مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين").

(هـ) الأصول المالية كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) حيث يغطى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة".

(و) الشهرة الناشئة عن تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

(ز) تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية بموجب عقود مع شركات تأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين" حيث يحدد ذلك المعيار متطلبات الإفصاح لتكاليف الاقتناء المؤجلة هذه وليس لتلك الأصول غير الملموسة. وبالتالي يطبق هذا المعيار على هذه الأصول غير الملموسة.

(ح) الأصول غير الملموسة غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع (أو التى تدخل ضمن مجموعة الإستبعادات المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

٤- عندما يتضمن أحد الأصول الملموسة أصول غير ملموسة مثل الأقراص المدمجة (فى حالة برمجيات الكمبيوتر)، أو الوثائق القانونية (فى حالة التراخيص أو براءة الاختراع أو الأفلام)، يتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصى فى تحديد العنصر الذي يتمتع بأهمية أكثر ومن ثم تحديد المعيار واجب التطبيق (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة أو هذا المعيار). فعلى سبيل المثال، فإن برمجيات الكمبيوتر المتعلقة بالتحكم فى عمل آله معينة والتى لا يمكن القيام بعملية التشغيل بدونها، يتم اعتبارها جزءاً مكملاً لهذه الآلة ويتم معالجتها كأصول ثابتة. وعندما لا يتم اعتبار برمجيات الكمبيوتر جزءاً مكملاً يتم معالجتها كأصول غير ملموسة وفقاً لهذا المعيار.

٥- يطبق هذا المعيار – ضمن أشياء أخرى – على النفقات المتعلقة بالإعلان، والتدريب وتلك السابقة على بدء التشغيل، وأنشطة الأبحاث والتطوير. وعلى الرغم من أن أنشطة الأبحاث والتطوير قد ينتج عنها أصل مادي ملموس إلا أنها تهدف فى المقام الأول إلى تطوير المعرفة وبالتالي يعتبر العنصر المادى مكوناً ثانوياً بالنسبة لمكونات الأصل غير الملموس.

٦- ملغاة.

٧- يستثنى من تطبيق أى معيار الحالات والأنشطة والمعاملات المتخصصة للغاية التى تظهر فيها موضوعات محاسبية تحتاج إلى معالجة مختلفة. وتظهر هذه الموضوعات عند المحاسبة عن النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير أو استخراج الثروات المعدنية أو الزيت أو الغاز وذلك فى الصناعات الإستخراجية وفى حالات عقود التأمين وبالتالي لا ينطبق هذا المعيار على النفقات على هذه الأنشطة والعقود إلا أنه ينطبق على أصول أخرى غير ملموسة مستخدمة (مثل برامج الكمبيوتر) ونفقات أخرى يتم تحملها (مثل تكاليف بدأ التشغيل) فى الصناعات الإستخراجية أو تلك النفقات التى تتحملها شركات التأمين.

تعريفات

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

<u>الاستهلاك</u>: هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من قيمة الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه.

<u>الأصل هو مورد:</u>

(أ) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.

و (ب) من المرجح أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة.

<u>القيمة الدفترية</u>: هى قيمة الأصل فى قائمة المركز المالى بعد خصم مجمع الاستهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن الاضمحلال.

<u>التكلفة</u>: هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل الذي قدم من أجل الحصول على الأصل عند اقتنائه أو إنشائه أو المبلغ الخاص بهذا الأصل عند الاعتراف به أولياً طبقاً للمتطلبات المحددة لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى مثل معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم ".

<u>القيمة القابلة للاستهلاك</u>: هى تكلفة الأصل، أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة ناقصاً القيمة المتبقية له.

<u>التطوير</u>: هو تطبيق نتائج الأبحاث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهرى لمواد وأدوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء فى الإنتاج على نطاق تجارى.

القيمة من وجهة نظر المنِشأة: هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية التى تتوقع المنشأة أن تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه فى نهاية العمر الافتراضى له أو التى تتوقع تكبدها عند تسوية التزامات.

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

خسارة الاضمحلال: هى الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع إسترداده منه.

الأصل غير الملموس: هو أصل ذا طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادي.

الأصول ذات الطبيعة النقدية: هى الأموال المحتفظ بها والأصول التى سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة.

الأبحاث: هى فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل إكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة.

القيمة المتبقية: هى صافي القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل فى العمر والحالة المتوقعة له فى نهاية العمر الإنتاجى له.

العمر الإنتاجى: هو إما أن يكون:

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من هذا الأصل.

الأصول غير الملموسة

٩- غالباً ما تنفق المنشأة الموارد أو تتحمل الالتزامات عند اقتناء أو تطوير أو تحسين أو المحافظة على الموارد غير الملموسة مثل المعارف العلمية أو التقنية، أو عند تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة، والتراخيص، والملكية الفكرية، أو المعرفة بالسوق والعلامات التجارية بما فى ذلك الاسم التجارى وحقوق النشر. ومن الأمثلة الشائعة للبنود التى تتضمنها العناوين السابقة، برمجيات الكمبيوتر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة تقديم الرهن العقارى وتراخيص صيد الأسماك وحصص الاستيراد والامتيازات والعلاقات مع العملاء والموردين وولائهم وحصة السوق وحقوق التسويق.

١٠- قد لا تتفق كل البنود المذكورة فى الفقرة "٩" مع تعريف الأصل غير الملموس من حيث قابلية الأصل للتحديد وإمكانية التحكم فيه ومدى توافر المنافع الاقتصادية المستقبلية منه. وإذا لم ينطبق تعريف الأصل غير الملموس على أى بند يشمله هذا المعيار فإن نفقات الحصول على هذا البند أو نفقات إنتاجه داخلياً يتم معالجتها باعتبارها مصروفات فور إنفاقها. ومع ذلك إذا نتج البند عند دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء، فإنه يعتبر جزء من الشهرة التى تم إقرارها فى تاريخ الاقتناء (راجع الفقرة "٦٨").

قابلية الأصل غير الملموس للتحديد

١١- يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد وذلك لفصله عن الشهرة، وتمثل الشهرة الناتجة عن دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء المبلغ الذي يدفعه المشترى متوقعاً حدوث منافع اقتصادية مستقبلية. وربما تنتج هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية من تضافر أصول محددة تم شراؤها أو من أصول قد لا تكون مؤهلة للاعتراف بها فى القوائم المالية بصورة منفردة والتى يكون المشترى على استعداد لسداد قيمة اقتنائها.

١٢- يكون الأصل قابلاً للتحديد عندما:

(أ) يمكن فصله أو عزله عن المنشأة أو بيعه أو التنازل عنه أو الترخيص به أو تبادله سواء بشكل منفرد أو مع عقد أو أصل أو التزام ذا صلة.

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

التحكم فى الأصل غير الملموس

١٣- تتحكم المنشاة فى أصل ما إذا كان لديها القدرة فى الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق منه. وتستطيع أن تحد من قدرة حصول الآخرين على هذه المنافع. وتنشأ عادة قدرة المنشاة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس بموجب الحقوق القانونية التى يمكن تنفيذها بحكم محكمة. وفى حالة غياب هذه الحقوق القانونية، تزداد صعوبة تحقيق هذا التحكم. ومع ذلك، لا تعتبر إمكانية تنفيذ الحقوق القانونية شرطاً ضرورياً للتحكم لأن المنشأة قد تكون قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية بوسيلة أخرى.

١٤- قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة المعرفة الفنية والمعرفة بظروف السوق. وتتحكم المنشأة فى هذه المنافع إذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية، مثل حقوق التأليف والنشر، أو تقييد اتفاقية التجارة (فى الحالات التى تسمح بها) أو من خلال الالتزامات القانونية المفروضة على العاملين من أجل المحافظة على السرية.

١٥- قد يتوفر للمنشأة فريق من العاملين المهرة، وقد تستطيع المنشأة تحديد المهارات الإضافية التى يمكن اكتسابها عن طريق التدريب والتى يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية. وقد تتوقع المنشأة أن يستمر فريق العاملين فى تقديم مهاراتهم للمنشأة. ومع ذلك فعادة ما تكون قدرة المنشأة محدودة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والناتجة عن فريق ماهر من العاملين أو عن التدريب، مما يترتب عليه عدم اتفاق طبيعة هذه البنود مع تعريف الأصل غير الملموس. ولنفس السبب تقريباً فإن تعريف الأصل غير الملموس لا ينطبق على قدرة إدارية معينة أو مواهب تقنية، ما لم تكن محمية بحقوق قانونية لاستخدامها وللحصول على المنافع الاقتصادية المتوقعة منها وأن تكون متفقة مع باقى متطلبات التعريف.

١٦- ربما يكون للمنشأة عملائها الدائمين أو حصة فى السوق وتتوقع المنشاة أن يستمر العملاء فى التعامل معها نتيجة لجهودها فى إقامة علاقات معهم واكتساب ولائهم. ومع ذلك فإنه فى غيبة الحقوق القانونية للحماية أو أى أساليب أخرى للتحكم فى العلاقات مع العملاء أو اكتساب ولائهم تكون المنشأة غير قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية الناتجة عن علاقة العملاء وولائهم مما يجعل هذه البنود لا تتفق مع تعريف الأصول غير الملموسة. وفى غياب الحقوق القانونية لحماية علاقات العملاء يقدم تبادل المعاملات بالنسبة لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية، (خلاف عمليات دمج الأنشطة) الدليل على قدرة المنشأة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية النابعة عن علاقات العملاء. وحيث أن هذه المعاملات المتبادلة تقدم دليلاً على أن علاقات العملاء قابلة للفصل فإن هذه العلاقات تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الاقتصادية المستقبلية

١٧- قد تتضمن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل غير الملموس إيرادات من بيع منتجات أو خدمات، أو وفورات عن طريق تخفيض التكاليف، أو منافع أخرى ناتجة من استخدام المنشأة للأصل. على سبيل المثال، قد يترتب على استخدام الملكية الفكرية فى عملية الإنتاج تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية.

الاعتراف والقياس

١٨- يتطلب الاعتراف ببند كأصل غير ملموس أن تثبت المنشأة أن البند يتفق مع:

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (أنظر الفقرات من "٨" إلى "١٧").

و (ب) معايير الاعتراف الواردة بهذا المعيار (راجع الفقرات من "٢١" إلى "٢٣").

وينطبق هذا المطلب على التكاليف التى يتم تكبدها أولياً لاقتناء أصل غير ملموس أو لتوليد هذا الأصل داخلياً وكذلك على تلك التكاليف التى يتم تكبدها لاحقاً للإضافة لهذا الأصل أو لاستبداله أو لخدمته.

١٩- تتناول الفقرات من "٢٥" إلى"٣٢" تطبيق معايير الاعتراف على اقتناء الأصول غير الملموسة بشكل منفرد وتتناول الفقرات من "٣٣" إلى "٤٣" تطبيق هذه المعايير على الأصول غير الملموسة المقتناة عند تجميع الأعمال وتتناول الفقرة "٤٤" القياس الأولى للأصول غير الملموسة المقتناة كمنحة وتتناول الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" تبادل الأصول غير الملموسة وتتناول الفقرات من "٤٨" إلى "٥٠" معالجة الشهرة المولدة داخلياً وتتناول الفقرات من "٥١" إلى "٦٧" الاعتراف الأولى والقياس للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

٢٠- تتميز طبيعة الأصول غير الملموسة بعدم إمكانية الإضافة إليها أو استبدال أجزاء منها فى كثير من الحالات وبالتالي يتم إنفاق معظم النفقات اللاحقة للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة فى الأصل غير الملموس القائم، وهي بطبيعتها لا تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الاعتراف به الواردة فى هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك فإنه من الصعوبة ربط النفقات اللاحقة بشكل مباشر مع أصل غير ملموس بعينه وليس بالنشاط ككل، لذلك من النادر الاعتراف بالنفقات اللاحقة ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس. والنفقات اللاحقة هى تلك التى يتم تكبدها بعد الاعتراف الأولى للأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه أو بعد استكمال الأصل غير الملموس المولد داخلياً،

وطبقاً للفقرة "٦٣" يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية والأسماء التجارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى جوهرها (سواء مقتناه من الخارج أو مولدة من الداخل) كأرباح أو خسائر عند تكبدها وذلك لأنه لا يمكن التمييز بين هذه النفقات والنفقات الخاصة بتطوير النشاط ككل.

٢١ – يعترف بالأصل غير الملموس إذا:

(أ) كان من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلى الأصل.

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

٢٢ – تحدد المنشأة احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مستخدمة فى ذلك افتراضات منطقية معقولة تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التى سوف تسود خلال العمر الافتراضى للأصل.

٢٣ – تلجأ المنشأة إلى الحكم الشخصى لتقييم درجة الثقة فى تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة باستخدام الأصل على أساس الأدلة المتاحة وقت الاعتراف الأولى مع ترجيح الأدلة الخارجية.

٢٤ – يقاس الأصل غير الملموس عند الاعتراف الأولى بالتكلفة .

اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً

٢٥ – من الطبيعى أن يعكس السعر الذي تدفعه المنشأة لاقتناء أصل غير ملموس منفرداً توقعات بشأن احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل للمنشأة، وينعكس أثر هذه الاحتمالية على تكلفة الأصل، وبالتالي يعتبر معيار الاعتراف بالاحتمالية الوارد فى الفقرة "٢١ (أ) " مناسباً للأصول غير الملموسة المقتناة بشكل منفرد.

٢٦ – بالإضافة إلى ذلك يمكن قياس الأصل الذي يتم اقتناءه بشكل منفرد بدرجة يعتمد عليها وذلك عندما يكون سعر الشراء مدفوع نقداً أو مقابل أصول أخرى ذات طبيعة نقدية.

٢٧ – تتضمن تكلفة الأصل الملموس الذي يتم اقتناءه منفرداً:

(أ) سعر شراؤه بما فى ذلك الرسوم الجمركية وضرائب المشتريات غير المستردة.

و(ب) أية تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام فى الغرض الذي أقتنى من أجله.

٢٨- أمثلة التكاليف المباشرة:

(أ)تكاليف مزايا العاملين (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)) الناشئة مباشرة من تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية.

و (ب) الأتعاب المهنية الناشئة مباشرة عن تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية.

و (ج) تكاليف الإختبارات الخاصة بصلاحية تشغيل الأصل.

٢٩- أمثلة عن نفقات لا تعتبر جزءاً من تكاليف الأصل غير الملموس:

(أ) تكاليف إدخال منتج أو خدمة جديدة (بما فى ذلك تكاليف الإعلانات والأنشطة الترويجية).

و (ب) تكاليف القيام بالنشاط فى موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما فى ذلك تكاليف تدريب العمالة).

و (ج) التكاليف الإدارية والمصروفات العمومية.

٣٠- ويتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل فى الحالة المطلوبة للتشغيل طبقاً لما تراه الإدارة وبالتالي فإن التكاليف التى يتم تكبدها عند استخدام أو نقل الأصل غير الملموس لا تدخل ضمن القيمة الدفترية للأصل، على سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية للأصل:

(أ) التكاليف التى يتم تكبدها فى حالة أن يكون الأصل صالحاً للتشغيل كما ترى الإدارة ولم يستخدم بعد.

و (ب) خسائر التشغيل المبدئية مثل تلك الخسائر التى يتم تكبدها أثناء بناء الطلب على منتجات الأصل.

٣١- تتم بعض العمليات مع تطور الأصل غير الملموس إلا أنها لا تؤدى بالضرورة إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة وقد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التطوير. وحيث أن العمليات العرضية لا يمكن بالضرورة أن تؤدى إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة لذا يتم الاعتراف بالدخل والمصروفات ذات الصلة الخاصة بالعمليات العرضية على الفور ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتدخل ضمن تبويب الإيرادات أو المصروفات حسب الحالة.

٣٢- إذا ما تم تأجيل دفع مبلغ من قيمة الأصل غير الملموس بعد فترة الإئتمان العادية فإن تكلفة الأصل غير الملموس تكون معادلة للسعر النقدي. ويتم معالجة الفرق بين هذا المبلغ والمبالغ الإجمالية المدفوعة باعتبارها مصروفات فوائد عن فترة منح الإئتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الإقتراض".

الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال

٣٣- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" فإنه فى حالة اقتناء أى أصل غير ملموس ضمن تجميع أعمال فإن تكلفة هذا الأصل هى قيمته العادلة فى تاريخ الاقتناء. وتعكس القيمة العادلة توقعات السوق بشأن قابلية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى المنشأة، وبمعنى آخر تتوقع المنشأة أنه سيكون هناك تدفق داخل لمنافع اقتصادية حتى فى حالة وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ التدفق الداخل هذا. أى أن أثر هذه القابلية ينعكس فى قياس القيمة العادلة للأصل وبالتالي فإن معيار الاعتراف بالقابلية الوارد فى الفقرة "٢١ (أ) " يعد مناسباً للأصول غير الملموسة المقتناة عند تجميع الأعمال. وإذا كان هناك أصل قد تم اقتناءه فى تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها. لذا فإن شروط القياس التى يعتمد عليها والواردة فى فقرة "٢١ (ب) " تتحقق دائماً للأصول غير الملموسة المقتناه فى عمليات تجميع الأعمال.

٣٤- طبقاً لهذا المعيار ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) يعترف المقتنى فى تاريخ الاقتناء بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا ما أمكن قياس هذا الأصل بدرجة يعتمد عليها بغض النظر عن قيام بائع هذا الأصل بالاعتراف به أم لا قبل تجميع الأعمال. وهذا يعنى أن المقتنى يعترف بمشروعات الأبحاث والتطوير الخاصة بالبائع بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان المشروع يتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ويمكن قياس قيمته العادلة بدرجة يعتمد عليها ويتفق مشروع الأبحاث والتطوير الجارية مع تعريف الأصل غير الملموس فى الحالات التالية:

(أ) إذا كان يتفق مع تعريف الأصل.

و(ب) إذا كان قابل للتحديد أى يمكن فصله أو يمكن أن ينشأ نتيجة لحقوق تعاقدية أو قانونية.

قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال

٣٥- إذا كان هناك أصل غير ملموس قد تم أقتناؤه فى تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها. وعندما يترتب على التقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس مجموعة من المخرجات المتوقعة باحتمالات مختلفة، يتم ادخال عنصر عدم التأكد ضمن عملية قياس القيمة العادلة للأصل بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

٣٦- قد يمكن فصل الأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال فقط فى حالة أن يكون معه عقد أو أصل أو التزام محدد. وفى هذه الحالات يقوم المقتنى بالاعتراف بالأصل غير الملموس منفصلاً عن الشهرة ولكن مع البند ذو العلاقة.

٣٧- قد يعترف المقتنى بمجموعة من الأصول غير الملموسة التى تكمل بعضها البعض كأصل واحد بشرط أن تكون لكل هذه الأصول عمر إنتاجى مماثل. فمثلاً يتم استخدام مصطلحى "الماركة" و"أسم الماركة" كمرادفين للعلامات التجارية وغيرها من العلامات ولكن يعتبر المصطلحان السابقان مصطلحات تسويقية عامة تستخدم إجمالاً للإشارة إلى مجموعة من الأصول المكملة لبعضها تضم الخبرات المهنية وعلامة الخدمة والصنع وغيرها.

٣٨- ملغاة.

٣٩- ملغاة.

٤٠- ملغاة.

٤١- ملغاة.

النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذ المقتناة

٤٢- يتم تطبيق الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" عند المحاسبة عن نفقات الأبحاث والتطوير التى:

(أ) ترتبط بمشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والتى يعترف بها كأصل غير ملموس.

و (ب) تم تكبدها بعد اقتناء المشروع.

٤٣- يعنى تطبيق المتطلبات الواردة فى الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" أن يتم المحاسبة عن النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والمعترف بها كأصل غير ملموس كالآتى:

(أ) الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات أبحاث.

و (ب) الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس الواردة فى فقرة "٥٧".

و (ج) إضافتها إلى الرصيد الدفترى لمشروع الأبحاث أو التطوير الذي تم اقتناؤه إذا كانت نفقات التطوير تتفق مع معايير الاعتراف الواردة فى الفقرة "٥٧".

الاستحواذ عن طريق منحة

٤٤- قد يتم فى بعض الحالات اقتناء الأصل غير الملموس بدون مقابل أو بمقابل رمزى عن طريق منحة. وقد يحدث هذا عندما تخصص الحكومة أو تتنازل للمنشاة عن أصول غير ملموسة مثل حقوق الهبوط فى المطار والترخيص لتشغيل محطات الإذاعة أو التليفزيون، وتراخيص الاستيراد أو الحصص أو الحق فى استخدام موارد أخرى محظور استخدامها. وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات"، ربما تختار المنشأة أن تعترف أولياً بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بالقيمة العادلة. وإذا ما اختارت المنشأة عدم الاعتراف أولياً بالأصل بالقيمة العادلة، فإن المنشأة تعترف بالأصل بقيمة رمزية بموجب معالجة أخرى أجازها معيار المصرى رقم (١٢) مضافاً إليها نفقات إعداد الأصل لاستخدامه فى الغرض المعد له.

تبادل الأصول

٤٥- يجوز تبادل أصل أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية ونستعرض فيما يلي تبادل أحد الأصول غير النقدية بأصل آخر والذي يسرى أيضاً على التبادلات الواردة بالعبارة السابقة. وتقاس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم:

(أ) تكن معاملة التبادل ليست ذات جوهر تجارى.

أو (ب) تكن القيمة العادلة غير قابلة للقياس إما للأصل المقتنى أو للأصل المتنازل عنه.

ويقاس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة الاستبعاد الفورى للأصل المتنازل عنه من الدفاتر. وفى حالة عدم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

٤٦ – تحدد المنشأة الجوهر التجارى لعملية المبادلة وذلك بأخذها فى الاعتبار مدى توقع التغير فى تدفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة. وتكون عملية التبادل ذات جوهر تجارى فى الحالات الآتية:

(أ) إذا اختلفت مكونات التدفقات النقدية (من مخاطر وتوقيت وقيم) للأصل المقتنى عن تلك الخاصة بالأصل المتنازل عنه.

و (ب) إذا تغيرت القيمة من وجهة نظر المنشأة لأي جزء من عمليات المنشأة والتى قد تأثرت بهذه المعاملة نتيجة لهذا التبادل.

و (ج) إذا كان الفرق فى (أ) أو (ب) له علاقة جوهرية بالقيمة العادلة بالأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد الجوهر التجارى لعملية التبادل فإن القيمة من وجهة نظر المنشأة لأي جزء من عمليات المنشأة الذي تأثر بالمعاملة تعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمليات حساب تفصيلية.

٤٧ – تحدد الفقرة "٢١ (ب) " أن أحد شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس هو إمكانية قياس تكلفته بدرجة يعتمد عليها. ويمكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي لا يوجد له معاملات سوقية مشابهة بدرجة يعتمد عليها فى الحالات التالية:

(أ) عدم وجود اختلافات جوهرية فى تقديرات القيمة العادلة لهذا الأصل.

أو (ب) وجود نطاق للتقديرات يمكن إستخدامه بدرجة مناسبة لقياس القيمة العادلة.

وفى حالة قدرة المنشأة على تحديد القيمة العادلة للأصل المقتنى أو المتنازل عنه بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المقتنى أكثر وضوحاً.

الشهرة المولدة داخلياً

٤٨ – لا يعترف بالشهرة المتولدة داخلياً كأصل.

٤٩ – فى بعض الحالات، يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية، غير أنها لا تؤدى إلى خلق أصلاً غير ملموساً يتفق مع متطلبات الاعتراف التى تم إقرارها فى هذا المعيار، وتوصف غالباً هذه النفقات بأنها تساهم فى الشهرة المولدة داخلياً. ولا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً ضمن الأصول وذلك لأنها لا تعتبر مورداً محدداً أى ليست منفصلة وليست ناشئة عن تعاقدات أو أمور قانونية أخرى تتحكم فيه المنشأة ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها.

٥٠- قد يتضمن الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة والقيمة الدفترية لصافي الأصول التى يمكن تحديدها فى أى وقت مجموعة من العوامل التى تؤثر فى قيمة المنشأة. ومع ذلك لا يمكن اعتبار هذه الفروق على أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التى تتحكم فيها المنشأة.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٥١- يصعب فى بعض الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للاعتراف به كأصل ذلك لأنه من الصعب غالباً:

(أ) تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتوقيت حدوث ذلك.

و (ب) تحديد تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها.

٥٢- لكي يتم تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً يتفق مع متطلبات الاعتراف، تصنف المنشأة مراحل تكوين الأصل إلى:

(أ) مرحلة البحث.

و (ب) مرحلة التطوير.

وبالرغم من أن المصطلحين "البحث" و"التطوير" قد تم تعريفهما، فإن المصطلحين " مرحلة البحث" و"مرحلة التطوير" لهما معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

٥٣- إذا كانت المنشأة لا تستطيع أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلى من أجل إنشاء أصل غير ملموس، تتعامل المنشأة مع النفقات المتعلقة بهذا المشروع باعتبارها قد أنفقت فى مرحلة البحث فقط.

مرحلة الأبحاث

٥٤- لا يعترف بالأصل غير الملموس الناشئ عن الأبحاث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلى). ويتم الاعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلى) كمصروف فور إنفاقها.

٥٥- لا تستطيع المنشأة أن تبرهن أن الأصل غير الملموس فى مرحلة البحث المتعلقة بمشروع داخلى، سوف ينتج منافع إقتصادية مستقبلية محتملة. ولذلك، يتم دائماً الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها.

٥٦- من أمثلة أنشطة الأبحاث ما يلي:

(أ) الأنشطة التى تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.

و (ب) البحث عن تطبيقات للإكتشافات الناتجة عن أبحاث ومعارف أخرى.

و (ج) البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة.

و (د) تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل.

مرحلة التطوير

٥٧-يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلى) إذا توافرت لدى المنشأة كل ما يلي:

(أ) دراسة جدوى فنية لإستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحاً للبيع أوللإستخدام.

و (ب) توافر النية لدى المنشأة لإستكمال الأصل غير الملموس لإستخدامه أولبيعه.

و (ج) قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

و (د) معرفة ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادراً على تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية محتملة. ويمكن للمنشأة أن توضح مدى توافر سوق لما ينتجه هذا الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه، أو إذا كان سوف يتم إستخدام هذا الأصل داخلياً فيكون لدى المنشاة القدرة على تحديد منفعة إستخدام هذا الأصل غير الملموس.

و (ه) مدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لإستكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

و (و) قدرة المنشأة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة يعتمد عليها.

٥٨- قد تستطيع المنشأة خلال مرحلة تطوير المشروع، ان تحدد الأصل غير الملموس وتبرهن على إنه سوف ينتج منافع إقتصادية مستقبلية محتمل حدوثها. ويرجع ذلك لأن مرحلة تطوير مشروع تعتبر أكثر تقدماً من مرحلة البحث.

٥٩- من أمثلة أنشطة التطوير ما يلي:

(أ) تصميم وإنشاء وإختبار نماذج واسطمبات ما قبل التشغيل.

و (ب) تصميم عدد وأدوات واسطمبات متعلقة بتقنية جديدة.

و (ج) تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع استرشادى وليس على نطاق مجدي إقتصادياً للتشغيل التجارى.

و (د) تصميم وإنشاء واختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة.

٦٠- لكى نوضح كيفية تحقيق الأصل غير الملموس لمنافع إقتصادية محتملة تقدر المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل باستخدام المبادئ الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول". وفى حالة تحقيق الأصل منافع إقتصادية فقط باشتراكه مع أصول أخرى عندئذ تطبق المنشأة مفهوم الوحدات المولدة للنقود الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

٦١- يمكن توضيح مدى توافر موارد من أجل إستكمال المنافع وإستخدامها والحصول عليها من الأصل غير الملموس، وذلك مثلاً من خلال وجود خطة عمل توضح الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى المطلوبة ومدى قدرة المنشأة على توفير هذه الموارد. وفى حالات خاصة يمكن للمنشأة توضيح مدى توافر تمويل خارجى من خلال الحصول على خطاب من المقرض يفيد رغبته فى تمويل الخطة.

٦٢- يمكن عادة قياس تكلفة تكوين الأصل غير الملموس داخلياً بدرجة يعتمد عليها من خلال وجود نظام تكاليف للمنشأة يعمل على قياس المرتبات والنفقات الأخرى التى تم إنفاقها فى سبيل الحصول على حقوق التأليف والنشر أو التراخيص أو تطوير برمجيات الكمبيوتر.

٦٣- العلامات التجارية للسلع والبيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود الأخرى المشابهة فى جوهرها والتى يتم تولدها داخلياً لا يعترف بها، كأصول غير ملموسة.

٦٤- لا يمكن فصل النفقات المتعلقة بالعلامات التجارية والبيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى الجوهر والمولدة داخلياً عن تكلفة تطوير النشاط بوجه عام. ولذلك لا يتم الاعتراف بهذه البنود كأصول غير ملموسة.

تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٦٥- تعتبر تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً لغرض الفقرة "٢٤" هى مبلغ النفقات التى تم إنفاقها من التاريخ الذي بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس وفقاً للفقرات "٢١"، "٢٢"، "٥٧". وتحظر الفقرة "٧١" رد النفقات التى تم الاعتراف بها كمصروفات سابقاً.

مثال لشرح الفقرة ٦٥

منشأة تقوم بتطوير عملية جديدة للإنتاج بلغت النفقات التى تكبدتها المنشأة فى عام ٢٠٠٥ مبلغ ١٠٠٠ منها مبلغ ٩٠٠ قبل ٢٠٠٥/١٢/١ ومبلغ ١٠٠ فيما بين ٢٠٠٥/١٢/١، ٢٠٠٥/١٢/٣١ وتستطيع المنشأة أن تبين أن عملية الإنتاج فى ٢٠٠٥/١٢/١ تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس ويقدر مبلغ المعرفة الخاصة بالعملية (بما فى ذلك التدفقات النقدية لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام) بواقع ٥٠٠.

فى نهاية ٢٠٠٥ تم الاعتراف بالعملية كأصل غير ملموس بتكلفة تبلغ ١٠٠(النفقات التى تم تكبدها منذ تاريخ الوفاء بمعايير ومتطلبات الاعتراف أى فى ٢٠٠٥/١٢/١).

يتم الاعتراف بمبلغ ٩٠٠ الذي تم تكبده قبل ٢٠٠٥/١٢/١ كمصروف لأنه لم يتم الوفاء بمتطلبات ومعايير الاعتراف حتى ٢٠٠٥/١٢/١ ولا تمثل هذه النفقات جزء من تكاليف عملية الإنتاج المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

أثناء عام ٢٠٠٦ بلغت النفقات ٢٠٠٠ وفى نهاية ٢٠٠٦ قدر مبلغ المعرفة الخاص بالعملية بواقع ١٩٠٠ (بما فى ذلك التدفقات النقدية للخارج لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام).

فى نهاية ٢٠٠٦ بلغت تكلفة العملية ٢١٠٠ (١٠٠ نفقات معترف بها فى نهاية ٢٠٠٥ بالإضافة إلى نفقات تبلغ ٢٠٠٠ معترف بها فى ٢٠٠٦)

اعترفت المنشأة بخسائر اضمحلال تبلغ ٢٠٠ لتسوية القيمة الدفترية للعملية قبل الخسارة الناتجة عن نقص القيمة ٢١٠٠ مع القيمة القابلة للاسترداد ١٩٠٠ ويتم رد المبلغ الذي يمثل الخسارة الناتجة عن الاضمحلال فى الفترة اللاحقة فى حالة استيفاء شروط الرد الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

٦٦- تتكون تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً من كافة النفقات التى يمكن أن تنسب أو تخصص بشكل مباشر أو التى يمكن تحميلها طبقاً لأساس مقبول وثابت من أجل تكوين الأصل أو إنتاجه وإعداده للاستخدام فى الغرض المعد له. وقد تشمل التكلفة ما يلي:

(أ) النفقات الخاصة بالمواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة فى إنتاج الأصل غير الملموس.

و(ب) المرتبات والأجور والتكاليف الأخرى المرتبطة بالأفراد العاملين والمستخدمة بشكل مباشر فى إنشاء الأصل. (كماهو محدد فى معيار المحاسبة المصرى الخاص بمزايا العاملين).

و(ج) مصروفات تسجيل أى حق قانونى.

و(د) استهلاك براءات الاختراع والتراخيص المستخدمة فى تحقيق الأصل غير الملموس.

ويوضح معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) المقاييس الخاصة بالاعتراف بالفائدة كمكون لتكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً.

٦٧- لا تعتبر البنود التالية ضمن مكونات التكلفة للأصل غير الملموس المولد داخلياً :

(أ) نفقات البيع، والنفقات الإدارية والنفقات غير المباشرة العامة الأخرى، ما لم يكن من الممكن تخصيص هذه النفقات بشكل مباشر لإعداد الأصل ليكون صالحاً للإستخدام.

و (ب) الخسائر الناتجة عن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل الأولية التى تم تكبدها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له.

و (ج) النفقات المتعلقة بتدريب العاملين من أجل تشغيل الأصل.

الاعتراف بالمصروف

٦٨ -يعترف بالنفقات التى تتعلق بالبنود غير الملموسة كمصروفات فور إنفاقها ما لم:

(أ) تشكل هذه النفقات جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس وينطبق عليها مقاييس الاعتراف بالأصل غير الملموس (راجع الفقرات من "١٨" إلى "٦٧").

أو (ب) يكن قد تم اقتناء البند عند تجميع الأعمال ولا يمكن الاعتراف به كأصل غير ملموس، وإذا كان الأمر كذلك تمثل هذه النفقات (المتضمنة فى تكلفة وتجميع الاعمال) جزء من المبلغ المنسوب للشهرة فى تاريخ الاقتناء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)).

٦٩- فى بعض الحالات يتم تكبد النفقات من أجل تقديم منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة دون أن يترتب على ذلك إنشاء أى أصول غير ملموسة أو أصول أخرى يمكن الاعتراف بها. وفى هذه الحالات، يتم الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها. وفى حالة توريد بضاعة، تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما يكون لها الحق فى هذه البضائع. وفى حالة تقديم خدمة تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما تقدم لها هذه الخدمة. ومن أمثلة ذلك نفقات الأبحاث التى يعترف بها دائماً كمصروف فور إنفاقها (راجع الفقرة "٥٤") إلا فى حالة اقتناءها كجزء من عملية تجميع أعمال. ومن أمثلة النفقات الأخرى التى يعترف بها كمصروفات عند إنفاقها ما يلي:

(أ) النفقات المتعلقة بتأسيس كيان قانونى جديد مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم والمصروفات الأخرى التى يتم إنفاقها عند التأسيس ما لم تكن هذه النفقات متضمنة فى التكلفة المتعلقة ببند من بنود الأصول الثابتة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)). وتتضمن هذه النفقات تلك التى يتم إنفاقها لإفتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لبدء منتجات جديدة والتى تعرف بالتكاليف السابقة على بدء التشغيل.

(ب) النفقات المتعلقة بأنشطة التدريب.

(ج) النفقات المتعلقة بأنشطة الإعلان والترويج (بما فى ذلك الكتالوجات المرسلة بالبريد).

(د) النفقات المتعلقة بنقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها.

٦٩أ-يكون للمنشأة الحق فى البضاعة عندما تمتلكها. وبالمثل عندما يكون قد تم إنشاءها عند المورد طبقاً لشروط عقد التوريد، ويكون للمنشأة الحق فى طلب التوريد مقابل الدفع. وتكون الخدمة قد قدمت عندما تكون قد أديت من المورد طبقاً لشروط عقد توريد الخدمة مع المنشأة وليس عندما تستخدمها المنشأة لتقديم خدمة أخرى مثل تقديم خدمة الإعلان للعملاء.

٧٠- لا تمنع الفقرة "٦٨" المنشأة من الاعتراف بالمبالغ المدفوعة مقدماً بإعتبارها أصلاً عندما يكون السداد قد تم مقدماً قبل تسليم البضائع أو أداء الخدمات.

المصروفات السابقة لا يجب الاعتراف بها كأصل

٧١- النفقات المتعلقة بالبنود غير الملموسة والتى سبق الاعتراف أولياً بها كمصروفات لا يجوز الاعتراف بها فى تاريخ لاحق كجزء من تكلفة أصل غير ملموس.

القياس بعد الاعتراف

٧٢- على المنشأة أن تطبق نموذج التكلفة الوارد فى الفقرة "٧٤".

٧٣- ملغاة.

نموذج التكلفة

٧٤- بعد الاعتراف الأولى يتم إثبات الأصل غير الملموس بالتكلفة مخصوما منها مجمع الاستهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

نموذج إعادة التقييم

من ٧٥ – إلى ٨٧ ملغاة.

العمر الإنتاجي

٨٨- تقدر المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس محدداً أو غير محدد، فإذا كان محدداً تحدد مدة العمر الإنتاجى لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة. وتعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجى محدد عندما لا يوجد حد منظور للمدة التى يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات نقدية للداخل للمنشأة وذلك بناء على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة.

٨٩- تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجى. ويتم إستهلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجى محدد (راجع الفقرات من "٩٧" إلى "١٠٦") أما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل غير محدد فلا يستهلك (راجع الفقرات من "١٠٧" إلى "١١٠").

وتوضح الأمثلة الإيضاحية الواردة مع هذا المعيار تحديد العمر الإنتاجى للأصول المختلفة والمحاسبة عنها بناء على ذلك.

٩٠- هناك العديد من العوامل التى تؤخذ فى الإعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس، منها:

(أ) الإستخدام المتوقع للاصل وهل سيتم إدارة الأصل بكفاءة.

و (ب) دورة العمر الإنتاجي النموذجية للأصل والمعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجى للأصول المشابهة التى تستخدم بنفس الطريقة.

و (ج) التقادم الفنى والتكنولوجى وأى تقادم آخر.

و (د) استقرار الصناعة التى تستخدم فيها الأصل والتغير فى الطلب على المنتجات أو الخدمات التى ينتجها الأصل.

و (هـ) تصرفات المنافسين الحاليين والمحتملين.

و (و) مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، كذلك قدرة المنشأة واستعدادها للوصول إلى ذلك المستوى.

و (ز) فترة التحكم فى الأصل وكذلك المحددات القانونية أو ما فى حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل.

و (ح) ما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل يعتمد على العمر الإنتاجى لأصول أخرى فى المنشأة.

٩١- لا يعنى مصطلح "غير محدد " أن العمر الإنتاجى للأصل بلا نهاية حيث أن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوبة لصيانة الأصل عند مستوى أدائه المقدر وقت تقدير عمره الإنتاجى. ويعكس ذلك قدرة المنشأة ونيتها للوصول إلى هذا المستوى. وبالتالي فنتيجة إعتبار الأصل ذا عمر إنتاجى غير محدد لا يجب أن تعتمد على أن النفقات المستقبلية المتوقعة تتجاوز النفقات المطلوبة للحفاظ على مستوى أداء الأصل.

٩٢- بالنظر إلى التطورات السريعة للتكنولوجيا، فإن برمجيات الكمبيوتر والعديد من الأصول غير الملموسة الأخرى تعتبر عرضة للتقادم التكنولوجى. ولذلك فمن المتوقع أن تتسم أعمارها الإنتاجية بالقصر.

٩٣- على الرغم من أن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس قد يمتد لفترة طويلة نسبياً فإنه يتسم دائماً بالمحدودية، ويتم تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وفقاً لاعتبارات الحيطة والحذر نتيجة عدم التأكد ولكن هذا لا يبرر اختيار عمر أقصر بصورة غير واقعية.

٩٤- إذا نشأت قدرة المنشأة فى الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال حقوق قانونية تم منحها للمنشأة لفترة محدودة، فإن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس يجب ألا يتجاوز فترة الحقوق القانونية بل قد يكون أقصر من هذه الفترة إعتماداً على الفترة التى تتوقع فيها المنشأة استخدام الأصل. وفى حالة إنتقال الحقوق القانونية أو التعاقدية لمدة محدودة قابلة للتجديد عندئذ يتضمن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس فترات التجديد فقط فى حالة وجود دليل يؤكد التجديد دون تكاليف جوهرية.

ويقاس العمر الإنتاجى لأصل غير ملموس تم اقتناء الحق فيه من خلال عملية تجميع أعمال بالفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذي تم بموجبه منح الحق ولا يتضمن فترات التجديد.

٩٥- قد تكون هناك عوامل إقتصادية وقانونية تؤثر فى العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس. وتحدد العوامل الإقتصادية الفترة التى سيتم على مدارها الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية، أما العوامل القانونية فقد تقلل من الفترة التى تتحكم على مدارها المنشأة فى الحصول على تلك المنافع. ويعتبر العمر الإنتاجى هو الفترة الأقصر من الفترات التى تتحدد طبقاً لهذه العوامل.

٩٦- لا يكون تجديد الحقوق القانونية مؤكداً إلا فى حالة توافر مجموعة من العوامل من أهمها:

(أ) توافر دليل (قد يكون مبنياً على خبرة سابقة) يفيد بأنه سيتم تجديد الحقوق القانونية. وإذا كان التجديد مشروط بموافقة الغير لابد من توافر دليل على إمكانية الحصول على موافقة الغير.

(ب) توافر دليل على أنه سيتم إستيفاء الشروط الضرورية لتجديد الحق القانونى فى حالة وجود هذه الشروط.

(ج) عدم انخفاض القيم العادلة للأصل غير الملموس مع إقتراب تاريخ الانتهاء الأساسى، أو أن تكلفة تجديد الحق الأساسى لا تزيد عن قيمة الانخفاض فى القيمة العادلة للأصل غير الملموس. وفى حالة أن تكون تكاليف التجديد كبيرة وهامة مقارنة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من التجديد عندئذ تمثل تكاليف التجديد من الناحية الموضوعية تكلفة اقتناء أصل غير ملموس جديد عند تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

فترة وطريقة الاستهلاك

٩٧- يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس بطريقة منتظمة على مدار الاستفادة المتوقعة منه وفقاً لأفضل تقدير له. ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام أى عندما يكون فى مكان وحالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة. ويتوقف الاستهلاك فى تاريخ تبويب الأصل كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو أن يدخل ضمن

مجموعة محتفظ بها بغـرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة " أو تاريخ استبعاد الأصل أيهما أقرب. ويجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل. فإذا لم يمكن تحديد ذلك النمط بدرجة يعتمد عليها، تستخدم طريقة القسط الثابت. ويعترف بعبء الاستهلاك كمصروف خلال كل فترة ما لم يسمح أو يتطلب معيار محاسبة آخر أن يتم تضمينها فى القيمة الدفترية لأصل آخر.

٩٨- يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتحميل المبلغ القابل للاستهلاك على أساس منتظم على العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وتتضمن هذه الطرق القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. ويتم اختيار الطريقة المستخدمة على أساس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل. وتطبق الطريقة بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم يكن هناك تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل.

٩٩- عادة ما يتم الاعتراف بالاستهلاك ضمن الأرباح أو الخسائر إلا أنه أحياناً ما تستخدم المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بالكامل فى إنتاج أصول أخرى. وفى هذه الحالة يمثل مبلغ التحميل الخاص بالاستهلاك جزءًا من تكلفة الأصل الآخر ويدخل ضمن قيمته الدفترية، على سبيل المثال يدخل استهلاك الأصول غير الملموسة المستخدمة فى أى عملية إنتاج ضمن القيمة الدفترية للمخزون (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون").

القيمة المتبقية

١٠٠- يفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوى صفراً إلا فى حالة:

(أ) تعهد طرف ثالث بشراء الأصل فى نهاية عمره الإنتاجى.

أو (ب) تواجد سوق نشطة للأصل و:

(١) يمكن تحديد القيمة المتبقية له بما يتفق مع تلك السوق النشطة.

و(٢) من المحتمل أن توجد مثل تلك السوق النشطة فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل.

١٠١- يحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل الذي له عمر إنتاجى محدد بعد خصم القيمة المتبقية. وتعنى أى قيمة متبقية بخلاف الصفر أن المنشأة تتوقع التصرف فى الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الاقتصادى.

١٠٢- يتم تقدير القيمة المتبقية للأصل بناء على المبلغ القابل للاسترداد من التصرف باستخدام الأسعار السارية فى تاريخ التقدير لبيع أصل مشابه قد وصل إلى نهاية عمره الإنتاجى ويعمل تحت ظروف مشابهة لتلك التى سوف يعمل فيها الأصل. وتراجع القيمة المتبقية على الأقل فى نهاية كل سنة مالية ويتم المحاسبة عن التغير فى القيمة المتبقية للأصل كتغير فى التقدير المحاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٠٣- قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس بحيث تصبح معادلة أو تزيد عن القيمة الدفترية للأصل. وفى هذه الحالة يكون مبلغ الاستهلاك صفراً وحتى تنخفض القيمة المتبقية بعد ذلك إلى مبلغ أقل من القيمة الدفترية للأصل.

إعادة النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته

١٠٤- يعاد النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته للأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجى محدد فى نهاية كل سنة مالية على الأقل. فإذا أختلف العمر الإنتاجى المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة، يتم تغيير فترة الاستهلاك وفقاً لذلك. وإذا كان هناك تغيير جوهرى فى نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل، يتم تغيير طريقة الاستهلاك لتعكس النمط لجديد. وتعامل تلك التغييرات على انها تغييرات فى التقديرات المحاسبية بموجب معيار لمحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وذلك بتعديل قيمة الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية.

١٠٥- أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يظهر أن تقدير العمر الإنتاجى غير مناسب. على سبيل المثال قد يبين الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة أن فترة الإستهلاك تحتاج إلى تغيير.

١٠٦- قد يتغير بمرور الوقت نمط تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من أصل غير ملموس. فقد تجد مثلاً المنشأة أن طريقة القسط المتناقص للإستهلاك تصبح أكثر ملائمة من طريقة القسط الثابت.

الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة

١٠٧- لا تستهلك الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

١٠٨- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" على المنشأة أن تقوم باختبار الأصل الذي ليس له عمر إنتاجى محدد للتحقق من اضمحلال قيمته وذلك بمقارنة القيمة القابلة للإسترداد بالقيمة الدفترية وذلك:

(أ) سنوياً.

و (ب) عندما يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس.

إعادة النظر فى تقدير العمر الإنتاجى

١٠٩- يعاد النظر فى الأصل غير الملموس الذي لا يستهلك كل فترة لتحديد استمرارية الأحداث والظروف التى تدعم عدم تحديد عمر إنتاجى له. وفى حالة عدم استمرارية هذه العناصر تتم المحاسبة عن التغيير فى العمر الإنتاجى من غير محدد المدة إلى محدد المدة كتغيير فى التقديرات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١١٠- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول"، فإن إعادة تقدير العمر الإنتاجى للأصل من غير محدد المدة إلى محدد المدة تعد مؤشراً على إمكانية اضمحلال قيمة هذا الأصل. ونتيجة لذلك تقوم المنشاة بإجراء إختبار الاضمحلال على هذا الأصل بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد المحددة طبقاً للمعيار المذكور مع قيمته الدفترية وإثبات أى زيادة فى القيمة الدفترية، عن القيمة القابلة للاسترداد كخسارة اضمحلال.

قابلية استرداد القيمة الدفترية – خسائر الاضمحلال

١١١- لتحديد اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول". ويوضح هذا المعيار متى وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر فى القيمة الدفترية لأصولها وكيف تحدد القيمة القابلة للإسترداد ومتى تقوم بالاعتراف بالخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة أو ردها.

توقف استغلال الأصول والتصرف فيها

١١٢- يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس عند:

(أ) التصرف فيه.

أو (ب) إنعدام توقع تحقق منافع إقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه.

١١٣- تتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير الملموس أو التصرف فيه على أساس الفرق بين صافي عائد التصرف والقيمة الدفترية للأصل، ويتم الاعتراف بهذا الفرق فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عندما يتم استبعاد الأصل من الدفاتر (فيما عدا ما يتطلبه معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) غير ذلك بالنسبة للبيع وإعادة الإستئجار) ولا يتم تبويب الأرباح كإيراد.

١١٤- يجوز التصرف فى الأصل غير الملموس بعدة طرق (منها البيع أو الهبة... ألخ). وعند تحديد تاريخ التصرف فى هذا الأصل تطبق المنشأة الشروط الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) والخاصة بالاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) فى معالجة التصرف عن طريق البيع وإعادة الإستئجار.

١١٥- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد فى الفقرة "٢١" إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للأصل بتكلفة استبدال جزء من الأصل عندئذ تستبعد من الدفاتر بالقيمة الدفترية للجزء المستبدل، وإذا تعذر على المنشأة تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل يمكن أن تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لمعرفة قيمة الجزء المستبدل وقت اقتناءه أو عندما تولد داخلياً.

١١٥أ- فى حالة الحقوق المقتناه فى عملية تجميع أعمال، إذا تم إعادة إصدار الحق (بيعه) لاحقاً لطرف ثالث فإن القيمة الدفترية – إذا وجدت – تستخدم فى تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة عن إعادة الإصدار.

١١٦- يتم الاعتراف أولياً بالمقابل الذي يتم الحصول عليه عند التصرف فى الأصل غير الملموس بقيمته العادلة. وفى حالة تأجيل سداد قيمة الأصل غير الملموس يتم الاعتراف أولياً بالمقابل الذي يتم الحصول عليه بالمعادل للسعر النقدي. ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل والمعادل للسعر النقدي كإيراد فوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) الذي يعكس العائد الفعلى على المبلغ المستحق.

١١٧- لا يتوقف استهلاك الأصل غير الملموس الذي له مدة محددة عندما يتوقف استخدام الأصل غير الملموس ما لم يكن قد تم استهلاك هذا الأصل بالكامل أو مبوب كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو ضمن مجموعة من الأصول يتم التصرف فيها ومبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

الإفصاح

عام

١١٨- على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة، على أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى:

(أ) الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة إذا كانت محددة.

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة.

(ج) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (متضمناً مجمع خسائر الاضمحلال) فى كل من بداية ونهاية الفترة.

(د) بند أو بنود قائمة الدخل الذي أدرج ضمنه إستهلاك الأصول غير الملموسة.

(هـ) تسوية للقيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة موضحاً بها:

(١) الإضافات للأصل غير الملموس مع الفصل بين الإضافات المولدة داخلياً والإضافات الناتجة عند تجميع الأعمال.

و(٢) الأصول المبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع أو التى ضمن مجموعة أصول يتم التصرف فيها مبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" والإستبعادات الأخرى.

و(٣) الزيادات أو التخفيضات المعترف بها خلال الفترة الناتجة عن الاضمحلال أو التى يتم ردها مباشرة – إن وجدت – إلى الدخل الشامل الآخر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٤) الخسائر الناتجة عن الاضمحلال التى تم الاعتراف بها فى الأرباح أو لخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٥) خسائر الاضمحلال – إن وجدت – والتى تم ردها للأرباح أو الخسائر أثناء الفترة بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٦) الاستهلاك المعترف به خلال الفترة.

و(٧) صافي فروق العملة الناتج عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض وترجمة أى عملية بالعملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة.

و(٨) التغيرات الأخرى فى القيم الدفترية خلال الفترة.

١١٩- فئة الأصول غير الملموسة هى تجميع لأصول ذات طبيعة وإستخدام مشابه فى عمليات المنشأة والأمثلة على هذه الفئات ما يلي:

(أ) الأسماء التجارية.

و (ب) البيانات الإدارية وعناوين النشر.

و (ج) برامج الكمبيوتر.

و (د) التراخيص وحقوق الإمتياز.
و (هـ) حقوق الطبع والنشر وبراءات الإختراعات وغيرها من حقوق الملكية الصناعية والخدمات والتشغيل.
و (و) الوصفات والمعادلات والصيغ والنماذج والتصميمات.
و (ز) الأصول غير الملموسة الجارى تطويرها.
ويتم دمج أو فصل هذه الفئات المذكورة بعاليه إلى فئات أكبر أو أصغر إذا كان هذا يؤدى إلى وجود معلومات موضوعية لمستخدمى القوائم المالية.

١٢٠- تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة التى اضمحلت قيمتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بالإضافة للمعلومات الواردة فى الفقرة "١١٨ (هـ) من (٣) إلى (٥) ".

١٢١- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) من المنشأة الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغير فى التقديرات المحاسبية التى لها تأثير جوهرى فى الفترة الحالية أو التى من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهرى فى الفترات اللاحقة وقد ينشأ هذا الإفصاح من التغير فى:
(أ) تقدير العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس.
أو (ب) طريقة الإستهلاك.
أو (ج) القيم المتبقية.

١٢٢- على المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلي:

(أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجى محدد أن تفصح عن القيمة الدفترية للأصل والأسباب المؤيدة لعدم تحديد عمر إنتاجى له، وعند إفصاح المنشأة عن هذه الأسباب، تحدد المنشأة العامل (العوامل) التى لعبت دوراً مؤثراً فى اعتبار أن الأصل ليس له عمر إنتاجى محدد.

(ب) وصف للأصل غير الملموس وقيمته الدفترية وفترة الإستهلاك المتبقية له بصورة منفردة عندما يكون هذا الأصل هاماً ومؤثراً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل.

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة المقتناه عن طريق منح والمعترف بها أولياً بالقيمة العادلة (راجع فقرة "٤٤")، تفصح المنشأة عن:
(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول.
و (٢) القيمة الدفترية لهذه الأصول.

(د) وجود أصول غير ملموسة هناك قيود على حقوق ملكيتها وقيمتها الدفترية وكذا القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للالتزامات.

(هـ) قيمة الإرتباطات التعاقدية الخاصة باقتناء أصول غير ملموسة.

١٢٣- تأخذ المنشأة العوامل الواردة فى الفقرة "٩٠"عندما تصف المنشأة العوامل التى لعبت دوراً هاماً فى الحكم بأن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس غير محدد المدة.

قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم

١٢٤- ملغاة.

١٢٥- ملغاة.

نفقات الأبحاث والتطوير

١٢٦- على المنشأة أن تفصح عن إجمالى المبالغ التى تم إنفاقها على الأبحاث والتطوير والتى تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة.

١٢٧- تشمل نفقات الأبحاث والتطوير كل ما أنفق مباشرة على أنشطة الأبحاث والتطوير وكذا ما يمكن تحميله على هذه الأنشطة (راجع الفقرتين "٦٦"، "٦٧" لمزيد من الإسترشاد بشأن نوع النفقات التى تدرج لغرض متطلبات الإفصاح فى الفقرة "١٢٦").

معلومات أخرى

١٢٨- من المفضل ولكن ليس مطلوباً أن تقدم المنشأة المعلومات التالية:

(أ) بيان بأى أصل غير ملموس تم إستهلاكه دفترياً ولا يزال مستخدماً.

و (ب) بيان مختصر للأصول غير الملموسة الهامة نسبياً والتى تتحكم فيها المنشأة ولكن لم يتم الاعتراف بها كأصول لأنها لا تتفق مع مقياس الاعتراف بالأصول غير الملموسة كما ورد فى هذا المعيار.

الأحكام الانتقالية

١٢٩- على المنشأة التي كانت تطبق نموذج إعادة التقييم على الأصول غير الملموسة التحول إلى نموذج التكلفة. في هذه الحالة، يتعين على المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعي، أي لا تقوم بتعديل القيم الدفترية للأصول غير الملموسة ومجمع الاستهلاك المتعلق بها، وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية في تاريخ التحول إلى نموذج التكلفة وهي التكلفة ومجمع الاستهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.

١٣٠- عند تطبيق أحكام الفقرة السابقة، يمكن للمنشأة تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في جانب حقوق الملكية إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة عندما يتم تحقق هذا الفائض، ويتحقق الفائض نتيجة للاستغناء عن أو التخلص من الأصل غير الملموس، كما قد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل، وفي هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحقق يساوي الفرق بين الاستهلاك المحسوب علي القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الاستهلاك المحسوب علي التكلفة الأصلية لنفس الأصل علماً بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل، وفي جميع الأحوال يجب الأخذ في الحسبان أي آثار ضريبية تترتب علي تحويل أي جزء من فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة.

١٣١- على المنشأة مراعاة متطلبات الإفصاح الواردة بالفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند تطبيقها لنموذج التكلفة لأول مرة.

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) ولكنها لا تمثل جزءاً منه.

تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

تقدم الإرشادات التالية أمثلة حول تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣).

تصف كل من الأمثلة التالية أصلاً غير ملموس مشترى، والظروف والحقائق المحيطة بتحديد عمره الإنتاجى، والمحاسبة اللاحقة على أساس ذلك التحديد.

مثال (١): قائمة عملاء مشتراة

الحالة : تقوم شركة تسويق عبر البريد المباشر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون قادرة على الحصول على منافع من المعلومات الواردة فى القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل، ولكن لا تزيد عن ثلاث سنوات.

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة على مدار عمرها الإنتاجى، مثلاً ١٨ شهراً وبالرغم من أن شركة التسويق عبر البريد المباشر قد تنوى إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة فى المستقبل، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء المشتراة ترتبط فقط بالعملاء الموجودين فى تلك القائمة فى تاريخ شرائها. ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص الاضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول " من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمة قائمة العملاء.

مثال (٢): براءة اختراع مشتراة وتنتهي خلال ١٥ عاماً

الحالة : يتوقع أن يكون المنتج الذي تحميه التقنية المشمولة ببراءة الاختراع مصدراً لتدفقات نقدية واردة صافية لمدة ١٥ على الأقل. ولدى المنشأة التزام من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة فى التاريخ الذي تم شراؤها فيه، وتنوى المنشأة بيع البراءة خلال ٥ سنوات.

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة البراءة على مدار ٥ سنوات وهي عمرها الإنتاجى لدى المنشأة، مع قيمة متبقية تساوى القيمة الحالية بمقدار ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة فى تاريخ شرائها. ويمكن أيضاً مراجعة البراءة فيما يخص اضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمتها.

مثال (٣): حقوق تأليف مشتراة ذات عمر قانونى متبقى مدته ٥٠ عاماً

الحالة : يبين تحليل عادات العملاء واتجاهات السوق دليلاً على أن المواد المحمية بحقوق التأليف ستولد تدفقات نقدية داخلة صافية لمدة ٣٠ عاماً فقط.

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة حقوق التأليف على مدار عمرها الإنتاجى المقدر بمدة ٣٠ عاماً. ويمكن أيضاً مراجعة حقوق التأليف فيما يخص الاضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمتها.

مثال (٤): ترخيص بث مشترى ينتهي خلال عشر سنوات

الحالة : يتم تجديد ترخيص البث كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة بتوفير مستوى متوسط من الخدمة على الأقل لعملائها والتزمت بالمتطلبات التشريعية ذات الصلة. ويمكن تجديد الترخيص لفترة غير محددة بتكلفة متدنية. وقد تم تجديده مرتين قبل أحدث شراء. وترى المنشأة المشتريه أن بإمكانها تجديد الترخيص لفترة غير محددة وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. تاريخياً، لم يكن هناك أى أعتراض شديد على تجديد الترخيص. ولا يتوقع أن يتم استبدال التقنية المستخدمة فى البث بتقنية أخرى فى أى وقت فى المستقبل المنظور. لذلك، من المتوقع أن يساهم الترخيص فى التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة.

المعالجة : يمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجى غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة. لذلك، لا يتم استهلاك قيمة الترخيص حتى يتم تحديد عمر إنتاجى له. ويتم اختبار اضمحلال قيمة الترخيص وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) سنوياً لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمته.

مثال (٥): تراخيص البث فى مثال (٤)

الحالة : قررت سلطة الترخيص لاحقاً بأنها لن تقوم بتجديد تراخيص البث بعد الآن، ولكنها ستعرض التراخيص للمزايدة. وفى الوقت الذي تم فيه اتخاذ قرار سلطة الترخيص، يبقى لترخيص بث المنشأة مدة ٣ سنوات قبل أن ينتهي. وتتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص فى المساهمة فى التدفقات النقدية الواردة الصافية حتى ينتهى الترخيص.

المعالجة : حيث أنه لا يمكن تجديد ترخيص البث بعد الآن، فإن عمره الإنتاجى لا يعد غير محـدد. وبالتالي، يتم استهلاك قيمة الترخيص المشترى خلال عمره الإنتاجى المتبقى ومدتـه ٣ سنوات ويتم اختباره مباشرة فيما يخص اضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

مثال (٦): حق تسيير خطوط جوية مشترى بين مدينتين ينتهي خلال ثلاث سنوات

الحالة : يمكن تجديد حق تسيير الخطوط كل خمس سنوات، وتنوى المنشأة المـشترية أن تلتـزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها للتجديد. ويتم بشكل روتينى منح تجديدات حـق تـسيير الخطوط بأقل تكلفة وتم تجديدها تاريخياً عندما إلتزمت شركة الخطوط الجوية بـالقوانين والأنظمة المعمول بها. وتتوقع المنشأة المشترية تقديم الخدمات لفترة غير محـددة بـين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تبقى البنية التحتيـة الداعمـة ذات العلاقـة (بوابات المطار، والمنافذ، وإيجارات مرافق مبانى المطار) فى مكانها فى تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك حق تسيير الخطوط. ويدعم تحليل الطلـب والتـدفقات النقديـة تلك الافتراضات.

المعالجة : لأن الحقائق والظروف تدعم قدرة المنشأة المشترية على الاستمرار فـى تقـديم الخدمـة الجوية لفترة غير محددة بين المدينتين، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بحـق تسيير على أنه ذوعمر إنتاجى غير محدد. لذلك، لا يتم استهلاك قيمة حق تسيير الخطوط حتى يتم تحديد عمر إنتاجى له. ويتم إختباره فيما يخص اضمحلال القيمة وفقـاً لمعيـار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بشكل سنوى ودراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمته.

مثـال (٧): علامـة تجاريـة مـشتراة ومـستخدمة لتحديـد وتمييـز المنـتج الإسـتهلاكى الرئيسى الـذي اسـتحوذ علـى الحـصة الرئيـسية فـى الـسوق فـى الـسنوات الثمانية الماضية

الحالة : تملك العلامة التجارية عمراً قانونياً متبقياً مدته ٥ سنوات، ولكنه قابل للتجديـد كـل ١٠ سنوات بتكلفة متدنية. وتنوى المنشأة المشترية تجديد العلامة التجاريـة بـشكل مـستمر وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. ويقدم تحليل كل من دراسات دورة حياة المنتج واتجاهات السوق والإتجاهات التنافسية والبيئية، وفرص توسيع العلامة، دليلاً على أن منتج العلامة التجارية سيولد تدفقات نقدية داخلة صافية للمنشأة المشترية لفترة غير محددة.

المعالجة: يمكن معاملة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجى غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة. لذلك، لا يتم أستهلاك قيمة العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمر إنتاجى لها. ويمكن أن يتم أختبارها فيما يخص اضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بشكل سنوى لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمتها.

مثال (٨): علامة تجارية مشتراة قبل ١٠ سنوات والتى تميز منتج إستهلاكى رئيسى

الحالة : أعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجى غير محدد عندما تم شراؤها لأنه كان من المتوقع أن يولد منتج العلامة التجارية تدفقات نقدية واردة صافية لفترة غير محددة. إلا أن منافسة غير متوقعة دخلت مؤخراً إلى السوق وستقلل من المبيعات المستقبلية للمنتج. وتقدر المنشأة أن التدفقات النقدية الواردة الصافية المولدة من خلال المنتج ستكون أقل بنسبة ٢٠% فى المستقبل المنظور. ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج فى توليد التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

المعالجة: نتيجة للإنخفاض المقدر فى التدفقات النقدية الواردة الصافية المستقبلية، تحدد المنشأة بأن المبلغ القابل للإسترداد المقدر للعلامة التجاريةهو أقل من مبلغها المسجل. ويتم الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة. ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمراً إنتاجياً غير محدد، فإنه لا يتم أستهلاك قيمتها ولكن يتم اختبار اضمحلال قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بشكل سنوى لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمتها.

مثال (٩): علامة تجارية لخط من المنتجات تم شراؤها قبل عدة سنوات فى عملية تجميع أعمال

الحالة: فى وقت عملية تجميع الأعمال، كانت المنشأة المشتراة تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاماً مع العديد من النماذج الجديدة المطورة التى تحمل العلامة. وفى تاريخ الإندماج بالشراء، توقعت المنشأة المشترية الإستمرار فى إنتاج الخط، وأشار تحليل لعوامل اقتصادية متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التى تساهم فيها العلامة التجارية فى التدفقات النقدية الواردة الصافية. ونتيجة لذلك، لم تقم المنشأة المشترية بإستهلاك قيمة العلامة التجارية. ولكن الإدارة قررت مؤخراً إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة.

المعالجة: حيث أنه لم يعد العمر الإنتاجى للعلامة التجارية غير محدد، يتم إختبار المبلغ المسجل للعلامة التجارية فيما يخص اضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويتم إستهلاك قيمته خلال عمره الإنتاجى المتبقى ومدته ٤ سنوات.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)

ضرائب الدخل

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)
ضرائب الدخل

المحتويات	فقـــــرات
مقدمة المعيار	
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٤
تعريفات	٥-٦
الأساس الضريبى	٧-١١
الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية وبالأصول الضريبية الجارية	١٢-١٤
الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة وبالأصول الضريبية المؤجلة	
الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة	١٥-١٨
تجميع الأعمال	١٩
الأصول المدرجة بالقيمة العادلة	٢٠
الشهرة	٢١
الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام	٢٢-٢٣
الفروق المؤقتة القابلة للخصم	٢٤-٣١
الشهرة	٣٢أ
الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام	٣٣
الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم	٣٤-٣٦
إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها	٣٧
الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة	٣٨-٤٥
القياس	٤٦-٥٦
الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة	٥٧
البنود المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر	٥٨-٦٠
البنود المعترف بها خارج الأرباح أو الخسائر	٦١أ-٦٥أ

الضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال	**٦٦-٦٧**
الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم	**٦٨أ-٦٨ج**
العرض فى القوائم المالية	
الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية	**٦٩-٧٠**
المقاصة	**٧١-٧٦**
عبء الضريبة	
عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادى	**٧٧**
فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية	**٧٨**
الإفصاح	**٧٩-٨٨**

مقدمة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)

يحتوي هذا المعيار على المعالجة المحاسبية وأمثلة عن بعض الممارسات الضريبية التى قد لا يوجد لها مثيل فى التشريعات الضريبية المصرية، إلا أنها موجودة فى التشريعات الضريبية لمناطق أخرى من العالم. وقد تم الإبقاء عليها فى المعيار كما هى موجودة فى المعيار الدولى من أجل التعرف على هذه المعالجات لتكون إرشاداً للمنشآت التى لها كيانات أجنبية تعمل خارج مصر وتلتزم بتطبيق هذه التشريعات الضريبية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)
ضرائب الدخل

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. ويتمثل الموضوع الرئيسى فى المحاسبة عن ضرائب الدخل فى كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـ :

(أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول(الالتزامات) كما تظهر فى قائمة المركز المالى للمنشأة.

و (ب) العمليات والأحداث الأخرى فى الفترة الجارية والتى تم الاعتراف بها فى القوائم المالية للمنشأة.

إن أحد شروط الاعتراف بالأصل أو الالتزام فى القوائم الماليةهو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أو الالتزام، فإذا كان من المتوقع أن يترتب على استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام سداد ضرائب فى المستقبل أكبر أو أقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية، فإن المعيار يتطلب من المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل (الأصل الضريبى المؤجل) مع استثناءات محدودة.

يتطلب هذا المعيار أن تتم المحاسبة للآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات والأحداث الأخرى، ولذلك فان العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) يتم الاعتراف بالآثار الضريبية المرتبطة بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أيضاً. أما العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها خارج الأرباح أو الخسائر (إما فى بنود الدخل الشامل الأخرى أو مباشرة فى حقوق الملكية) فيتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضاً خارج الأرباح أو الخسائر، وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عند تجميع الأعمال ينبغى أن يؤثر فى قيمة الشهرة التى تنشأ من تجميع الأعمال أو فى أية قيمة تزيد عن حصة المشترى فى القيمة العادلة فى أصول والتزمات الشركة المقتناه والمحتمل زيادتها عن تكلفة تجميع الأعمال، ويتناول هذا المعيار أيضاً الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو الحق فى الخصم الضريبي(*) غير المستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل.

(*) أهم صور الحق فى الخصم الضريبى هى خصم الضريبة المستحقة على الدخل من الاستثمارات من الضريبة المستحقة على ربح المنشأة المستثمرة.

نطاق المعيار

١- **يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن ضرائب الدخل.**

٢- لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التى تفرض على الربح الضريبى، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنبع التى سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة.

٣- ملغاة.

٤- لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) " المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات ") أو المزايا الضريبية للاستثمار (الحق فى خصم ضريبى معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التى قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار.

تعريفات

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

<u>الربح أو الخسارة المحاسبية</u>: هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

<u>الربح الضريبى (الخسارة الضريبية)</u>: هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبى والقواعد التى تضعها الإدارة الضريبية والذي تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل.

<u>العبء الضريبى (الضرائب المستردة)</u>: هو القيمة الإجمالية التى تدخل فى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

<u>الضريبة الجارية</u>: هى قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافي الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) للفترة.

<u>الالتزامات الضريبية المؤجلة</u>: هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

الأصول الضريبية المؤجلة: هى قيمة الضرائب التى يستحق استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ:

(أ) الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للخصم من الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية).

و (ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمرحلة للفترات التالية.

و (ج) الخصم الضريبى(*) غير المستخدم والمرحل للفترات التالية.

الفروق المؤقتة: هى الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات فى قائمة المركز المالى والأساس الضريبى لهذه الأصول أو الالتزامات، وتتمثل الفروق المؤقتة إما فى:

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

أو (ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم: وهي الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام: هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

٦- العبء الضريبى (الضريبة المستردة) يتكون من عبء الضرائب الجارى (الضريبة المستردة عن الفترة) والعبء الضريبى المؤجل (الإيراد الضريبى المؤجل).

الأساس الضريبى

٧- الأساس الضريبى لأصل ماهو القيمة التى سوف تخصم للأغراض الضريبية (أى لتحديد الأرباح الضريبية المستقبلية) مقابل المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة التى ستتدفق أو ترد للمنشأة استرداداً للقيمة الدفترية للأصل، أما إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبى لهذا الأصل يكون مساوياً للقيمة الدفترية.

(*) أهم صور الخصم الضريبى هى خصم الضريبة الأجنبية على دخل تحقق فى الخارج من الضريبة المحلية على نفس الدخل.

أمثلة:

١- تكلفة آلة ١٠٠جنيه، وللأغراض الضريبية تم إهلاك ٣٠ جنيه من تكلفة الآلة خصماً من إيرادات الفترة الجارية والفترات السابقة وسوف تخصم التكلفة المتبقية لهذه الآلة فى الفترات المستقبلية، إما كإهلاك أو يخصم عند التصرف فى الآلة، وسوف يخضع الإيراد المتولد بواسطة الآلة للضريبة وأية أرباح من التصرف فى الآلة ستخضع للضريبة أيضاً، كما أن أية خسائر من التصرف فيها سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى لهذه الآلة ٧٠ جنيه.

٢- تبلغ القيمة الدفترية للفوائد مستحقة التحصيل ١٠٠ جنيه بينما يتم المحاسبة الضريبية للفوائد المحصلة على الأساس النقدي، وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المستحقة صفراً.

٣- تبلغ القيمة الدفترية للعملاء ١٠٠ جنيه، وقد تم إدراج الإيرادات المرتبطة بهؤلاء العملاء ضمن الربح الضريبى (الخسارة الضريبية). وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للعملاء هو ١٠٠ جنيه.

٤- تبلغ القيمة الدفترية للتوزيعات مستحقة التحصيل من الشركات التابعة ١٠٠ جنيه ولا تخضع هذه التوزيعات للضريبة، وحيث إن القيمة الدفترية لهذا الأصل يتم خصمها مقابل المنافع الاقتصادية (أى الإيرادات) لذلك فإن الأساس الضريبى للتوزيعات مستحقة التحصيل يكون ١٠٠ جنيه.

٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق للمنشأة ١٠٠ جنيه، وحيث إن تحصيل هذا القرض لن يترتب عليه آثار ضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى لهذا القرض هو ١٠٠ جنيه.

٨- يتمثل الأساس الضريبى للالتزام فى قيمته الدفترية مخصوماً منها أية مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبى قيمته الدفترية مخصوماً منها أى مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة مستقبلاً.

أمثلة:

١- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة قيمتها الدفترية ١٠٠ جنيه. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها سوف تخصم للأغراض الضريبية على أساس نقدي، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة صفراً.

٢- تتضمن الالتزامات المتداولة إيرادات فوائد محصلة مقدماً تبلغ قيمتها الدفترية ١٠٠ جنيه، فإذا كانت إيرادات الفوائد تتم المحاسبة الضريبية عليها على أساس نقدي لذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المحصلة مقدماً صفراً.

٣- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠ جنيه. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها قد تم خصمها بالفعل للأغراض الضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة ١٠٠ جنيه.

٤- تتضمن الالتزامات المتداولة جزاءات وغرامات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠ جنيه. والجزاءات والغرامات لا يتم خصمها للأغراض الضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى للغرامات والجزاءات المستحقة ١٠٠ جنيه.

٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق على المنشأة ١٠٠ جنيه. فإذا كان سداد القرض لن يكون له اثر ضريبى، لذلك يكون الأساس الضريبى للقرض ١٠٠ جنيه.

٩- بعض البنود لها أساس ضريبى لكن لا يتم الاعتراف بها كأصول والتزامات فى قائمة المركز المالى، على سبيل المثال: تكاليف الأبحاث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبى عن الفترة التى حملت عليها ولكن لا يسمح بخصمها عند تحديد الربح (الخسارة) الضريبية إلا فى فترة لاحقة، ويعتبر الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف البحث طبقاً للقيمة التى ستسمح الإدارة الضريبية بخصمها فى فترات مستقبلية، وبين قيمتها الدفترية البالغة صفراً فرقاً مؤقتاً يترتب عليه أصلاً ضريبياً مؤجلاً.

١٠- عندما لا يكون الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام ظاهراً فى حينه، فإنه من المفيد أن نأخذ فى الاعتبار المبدأ الأساسى الذي بنى عليه هذا المعيار وهو:

على المنشأة أن تعترف (فيما عدا بعض الحالات الاستثنائية) بالالتزام (الأصل) الضريبى المؤجل عندما يؤدى تحصيل أو سداد القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام فى المستقبل إلى سداد ضرائب أكبر (أقل) مما كان يمكن سداده إذا كان هذا التحصيل أو السداد ليس له آثاراً ضريبية.

١١- **ملغاة.**

الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية وبالأصول الضريبية الجارية

١٢- يتم الاعتراف بالضرائب الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة والتى لم يتم سدادها بعد كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التى تم سدادها بالفعل فى الفترة الحالية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات فيتم الاعتراف بهذه الزيادة كأصل.

١٣- يتم الاعتراف بالميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التى يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة كأصل.

١٤- عندما تستخدم الخسارة الضريبية فى استرداد الضريبة الجارية لفترة سابقة فإن اعتراف المنشأة بميزة الاسترداد كأصل فى الفترة التى حدثت فيها الخسارة يعتمد على أنه من المرجح أن هذه الميزة ستتحقق وأنه يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة وبالأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

١٥- يتم الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التى ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا ما يلي:

(أ) الاعتراف الأولى بالشهرة.

أو (ب) الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام للعملية التى:

(١) ليست لتجميع الأعمال.

و (٢) لا تؤثر على صافي الربح المحاسبى ولا على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

ومع ذلك فإن الفروق المؤقتة المرتبطة باستثمارات فى شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة وحصص فى مشروعات مشتركة يتم الاعتراف بها كالتزام ضريبى مؤجل طبقاً للفقرة "٣٩"".

١٦- من المفترض عند الاعتراف بالأصل أن قيمته الدفترية سوف يتم استردادها فى شكل منافع أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى الفترات المستقبلية، وعندما تزيد القيمة الدفترية للأصل على أساسه الضريبى فإن قيمة المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف تزيد عن القيمة التى سوف يسمح بخصمها للأغراض الضريبية، وهذا الفرق يمثل فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة، ويمثل الالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق فى الفترات المستقبلية التزاماً ضريبياً مؤجلاً، وعندما تسترد المنشأة القيمة الدفترية للأصل، ينعكس الفرق المؤقت ويظهر لدى المنشأة كربح ضريبى ينتظر أن يترتب عليه تدفق لمنافع اقتصادية خارجة من المنشأة فى شكل سداد للضريبة. ولذلك فإن هذا المعيار يتطلب الاعتراف بكافة الالتزامات الضريبية المؤجلة باستثناء الحالات التى تم ذكرها فى الفقرات "١٥"، "٣٩".

مثال:
أصل تكلفته ١٥٠ جنيه وقيمته الدفترية ١٠٠ جنيه. مجمع الإهلاك للأغراض الضريبية ٩٠ جنيه وسعر الضريبة ٢٥%.

الأساس الضريبى للأصل هو ٦٠ (١٥٠ تكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك الضريبى ٩٠) ولاسترداد القيمة الدفترية للأصل وقدرها ١٠٠ جنيه، يجب على المنشأة أن تحقق ربحاً ضريبياً قدره ١٠٠ جنيه ولكنها ستقوم بخصم أهلاك ضريبى قيمته ٦٠ جنيه فقط. وبالتبعية فإن المنشأة ستقوم بسداد ضريبة دخل قيمتها ١٠ = (٤٠ × ٢٥%) عند استرداد القيمة الدفترية للأصل. والفرق بين القيمة الدفترية للأصل ١٠٠ جنيه والأساس الضريبى لهذا الأصل ٦٠ جنيه هو فرق مؤقت قدره ٤٠ جنيه. ولذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبى مؤجل قدره ١٠ = (٤٠ × ٢٥%) يمثل قيمة ضرائب الدخل التى سوف تسددها خلال فترة استرداد القيمة الدفترية للأصل.

١٧- تنشأ بعض الفروق المؤقتة عند تضمين الربح المحاسبى للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها لأغراض الربح الضريبى فى فترة مختلفة، مثل هذه الفروق تعرف عادة باسم الفروق الزمنية أو فروق عدم التزامن. وفيما يلي أمثلة على هذا النوع من الفروق والتى تنشئ فروقاً مؤقتة خاضعة للضرائب وبالتالي يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة:

(أ) قد يختلف الإهلاك المستخدم فى تحديد صافي الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) عن الإهلاك المستخدم فى تحديد الربح المحاسبى، ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبى له والذي يتمثل فى تكلفته الأصلية ناقصاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبى للفترة الحالية والفترات السابقة، وينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبى مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبى معجلاً (أما إذا كان الإهلاك الضريبى أبطأ من الإهلاك المحاسبى، فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبى مؤجل).

و (ب) قد ترسمل تكلفة التطوير وتستهلك على مدار فترات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبى. ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم فى نفس الفترة التى نشأت فيها. مثل هذه التكلفة يكون أساسها الضريبى صفراً لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبى فى نفس فترة حدوثها، ويترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل فى الفرق بين القيمة الدفترية لتكلفة التطوير وبين أساسها الضريبى الذي يبلغ صفراً فى هذه الحالة.

١٨- تنشأ الفروق المؤقتة أيضاً عندما:

(أ) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات على أساس قيمها العادلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) ولكن لا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "١٩").

أو (ب) يعاد تقييم الأصول ولا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "٢٠").

أو (ج) تنشأ الشهرة عند تجميع الأعمال (راجع الفقرة "٢١").

أو (د) يكون الأساس الضريبى لأصل أو التزام عند نشأته مختلفاً عن قيمته الدفترية الأولية مثلما يحدث عندما تحصل المنشأة على منح غير خاضعة للضريبة مرتبطة بأصول (راجع الفقرتين "٢٢"، "٣٣").

أو (هـ) تكون القيمة الدفترية للاستثمارات فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة مختلفة عن الأساس الضريبى لهذه الاستثمارات (راجع الفقرات من "٣٨" إلى "٤٥").

تجميع الأعمال

١٩- مع وجود بعض الاستثناءات المحدودة يتم توزيع تكلفة الاستحواذ أو الاقتناء فى عملية تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات للوصول لقيمتها العادلة فى تاريخ الاستحواذ أو الاقتناء. وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا يتم تعديل الأسس الضريبية لتلك الأصول والالتزامات لتتفق مع قيمتها الدفترية المعدلة أو إذا تم تعديل الأسس الضريبية بقيم مختلفة، على سبيل المثال: عندما تزاد القيمة الدفترية لأصل لتصل إلى قيمته العادلة ولكن يظل الأساس الضريبى لهذا الأصل بتكلفته لدى المالك السابق، فإنه ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبى مؤجل تتأثر به الشهرة (راجع الفقرة "٦٦").

الأصول المدرجة بالقيمة العادلة

٢٠- تسمح بعض معايير المحاسبة المصرية لأصول معينة بأن تثبت بقيمتها العادلة أو بقيمة إعادة تقييمها (راجع معيار المحاسبة المصرى الخاص "بالأدوات المالية ").

وعندما يسمح التشريع الضريبى بإعادة تقييم الأصل أو تقييمه طبقاً للقيمة العادلة بما يؤثر على الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الجارية، فإن الأساس الضريبى للأصل يعدل ليتفق مع قيمته الدفترية المعدلة وبالتالي لا ينتج عنها فروق مؤقتة، أما إذا كان التشريع

الضريبى لا يأخذ بالقيمة المعدلة للأصل فى الفترة التى أعيد فيها التقييم فإن الأساس الضريبى للأصل لا يتم تعديله، ويؤدى ذلك إلى فرق مؤقت بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل وبين أساسه الضريبى يترتب عليه التزام أو أصل ضريبى مؤجل وتسرى هذه القاعدة حتى إذا:

(أ) لم يكن فى نية المنشأة التصرف فى هذا الأصل. ففى هذه الحالة سوف يتم استرداد القيمة الدفترية المعدلة للأصل من خلال الاستخدام وهذا سيولد دخلاً ضريبياً يزيد عن قيمة الإهلاك المسموح به للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية.

أو (ب) تم تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية بسبب استخدام حصيلة التصرف فى الأصل فى اقتناء أصول مثيلة، ففى هذه الحالة سينتهي الأمر بسداد الضريبة إما عند بيع تلك الأصول المثيلة أو من خلال استخدامها.

الشهرة

٢١- تقاس الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال على أساس زيادة (أ) عن (ب) أدناه:

(أ) إجمالى:

(١) المقابل المحول مقاساً طبقاُ لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) والذي يتطلب عادة القيمة العادلة فى تاريخ الأستحواذ.

و (٢) قيمة الحقوق غير المسيطرة فى المنشأة المستحوذ عليها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩).

و (٣) فى تجميع الأعمال على مراحل، القيمة العادلة فى تاريخ الأستحواذ لحقوق ملكية المنشأة المستحوذة والتى كانت تحتفظ بها فى المنشأة المستحوذ عليها.

(ب) صافي قيمة الأصول المستحوذ عليها والالتزام التى تم الالتزام بها فى تاريخ الأستحواذ مقاسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩).

وعندما لا يسمح التشريع الضريبى باستهلاك أو تخفيض قيمة الشهرة خصماً من الربح الخاضع للضريبة يصبح الأساس الضريبى للشهرة فى هذه الحالة يساوي صفراً، ويترتب على ذلك من الناحية النظرية فرق مؤقت خاضع للضريبة يعادل القيمة الدفترية للشهرة عند الاعتراف بها، إلا أن هذا المعيار لا يسمح بإثبات الالتزام الضريبى المؤجل المترتب على هذا الفرق المؤقت لأن الشهرة لا يعاد قياسها إلا كقيمة باقية (عندما تنتهي أو تضمحل) وإثبات الالتزام الضريبى المؤجل سيرفع من قيمة الشهرة ولن يحمل على قائمة الدخل.

٢١أ- الانخفاض اللاحق فى التزام ضريبى مؤجل لم يتم الاعتراف به نظراً لنشأته من الاعتراف الأولى للشهرة يعامل على إنه قد نشأ من الاعتراف الأولى للشهرة وبالتالي لا يتم الاعتراف به طبقاً للفقرة "١٥ (أ) ". فعلى سبيل المثال إذا أعترفت منشأة فى عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ لها أساس ضريبى صفر فإن الفقرة "١٥ (أ) " تمنع المنشأة من الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل الناتج. وإذا أعترفت المنشأة لاحقاً بخسارة اضمحلال فى هذه الشهرة بمبلغ ٢٠ ينخفض مبلغ الفرق المؤقت الضريبى المتعلق بالشهرة من ١٠٠ إلى ٨٠ وينتج عن ذلك إنخفاض فى قيمة الالتزام الضريبى المؤجل غير المعترف به. ويعامل الإنخفاض فى قيمة الالتزام الضريبى المؤجل غير المعترف به على أنه متعلق بالاعتراف الأولى للشهرة وبالتالي لا يجوز الاعتراف به طبقاً للفقرة "١٥ (أ) ".

٢١ب- مع هذا فإن الالتزامات الضريبية المؤجلة عن فروق ضريبية مؤقتة يتم الاعتراف بها فى حدود عدم نشأتها من الاعتراف الأولى للشهرة. فعلى سبيل المثال إذا اعترفت منشأة فى عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ مسموح بخصمها للأغراض الضريبية بسعر ٢٠% سنوياً أعتباراً من سنة الاستحواذ. فى هذه الحالة يكون الأساس الضريبى للشهرة هو مبلغ ١٠٠ عند الاعتراف الأولى و٨٠ فى نهاية سنة الاستحواذ. فإذا ظلت القيمة الدفترية للشهرة فى نهاية سنة الاستحواذ بدون تغيير بمبلغ ١٠٠ ينشأ فرق ضريبى مؤقت بمبلغ ٢٠ فى نهاية تلك السنة. وحيث أن الفرق الضريبى المؤقت لا يتعلق بالاعتراف الأولى للشهرة، يتم الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل الناتج عن ذلك.

وعند سماح التشريع الضريبى باستهلاك الشهرة وفق نسبة محددة كما فى حالة الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال بينما تكلفة هذه الشهرة باقية دون تغيير فى الدفاتر المحاسبية فسيؤدى ذلك إلى فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبى مؤجل.

الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام

٢٢- قد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولى بأصل أو التزام، وكمثال على ذلك: إذا كان جزءاً من أو إجمالى تكلفة الأصل لن يسمح بخصمه للأغراض الضريبية.

يعتمد الأسلوب المحاسبى لمعالجة مثل هذا الفرق على طبيعة العملية التى أدت إلى الاعتراف الأولى للأصل أوللالتزام كالآتى:

(أ) عند تجميع الأعمال تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبى مؤجل، وهذا يؤثر فى قيمة الشهرة أو فى المبلغ الذي يزيد عن تكلفة حصة المستحوذ فى صافي القيمة العادلة للأصول والالتزام المستحوذ عليها (راجع الفقرة "١٩").

(ب) إذا أثرت العملية فى أى من الربح المحاسبى أو الربح الضريبى، تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبى مؤجل متعلق بها وتعترف بالمصروف أو بالإيراد الضريبى المؤجل الناتج عن ذلك فى الأرباح أو الخسائر (بقائمة الدخل) (راجع الفقرة "٥٩").

(ج) إذا لم تكن العملية عملية تجميع أعمال ولم تؤثر فى كل من الربح المحاسبى والربح الضريبى عند الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام، فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشأة بالاعتراف بالالتزام أو بالأصل الضريبى المؤجل سواء عند الاعتراف الأولى بالأصل أو بالالتزام أو فيما بعد عندما يحدث تعديل فى قيمة الأصل أو الالتزام، ولا يستثنى من هذه القاعدة إلا الفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمار فى شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة والحصص فى مشروعات مشتركة وما يترتب عليها من التزام أو أصل ضريبى مؤجل (راجع الفقرتين "١٥" و"٢٤").

مثال يوضح الفقرة "٢٢ج"

تنوى منشأة استخدام أصل تكلفته ١٠٠٠ خلال عمره الانتاجى البالغ ٥ سنوات وتتخلص منه فى النهاية بقيمة تخريدية قدرها صفراً، علماً بأن سعر الضريبة ٢٠%، ولا يسمح بخصم إهلاك الأصل للأغراض الضريبية. وعند التخلص من الأصل فإن الأرباح الرأسمالية لن تخضع للضريبة ولا يتم خصم أية خسائر رأسمالية.

عندما تسترد القيمة الدفترية للأصل ستحقق المنشأة دخلاً ضريبياً قدره ١٠٠٠ وتدفع ضريبة عليه ٢٠٠، ولا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ ٢٠٠ لأنه ناتج من الاعتراف الأولى للأصل.

فى السنة التالية تكون القيمة الدفترية للأصل ٨٠٠، وتحقق دخلاً ضريبياً قدره ٨٠٠ تسدد عليه ضريبة ١٦٠. ولا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ ١٦٠ لأنه ناشئ من الاعتراف الأولى للأصل.

٢٣- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض"، يقوم مصدر الأداة المالية المركبة (مثال السندات القابلة للتحويل) بتبويب الالتزام المرتبط بالأداة المالية كالتزام والجزء المرتبط بحقوق الملكية كجزء منها.

وعند الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية منفصلاً عن شق الالتزام ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة، ولذلك فالاستثناء الوارد فى الفقرة "١٥ب" لا يسرى على هذه الحالة، وبالتالي على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل المترتب عليها. وطبقاً للفقرة "٦١أ" فإن الضريبة المؤجلة تحمل مباشرة على القيمة الدفترية لشق حقوق الملكية. وطبقاً للفقرة "٥٨" فإن التغييرات اللاحقة فى قيمة الالتزام الضريبى المؤجل يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل كمصروف (إيراد) ضريبى مؤجل.

الفروق المؤقتة القابلة للخصم

٢٤- **يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذي يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبى كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل الضريبى المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولى بأصل أو التزام:**

(أ) فى عملية لا تمثل تجميع أعمال.

و (ب) فى تاريخ نشأة العملية لم يكن لها تأثير فى كل من الربح المحاسبى والربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

ومع ذلك فبالنسبة للفروق المؤقتة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة فيتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب عليها طبقاً للفقرة "٤٤"".

٢٥- من الطبيعى عند الاعتراف بالتزام أن تسدد قيمته الدفترية فى الفترات المستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة ذات المنافع الاقتصادية، وعندما تتدفق الموارد خارج المنشأة، فإن جزءاً منها أو كل قيمتها قد يخصم عند تحديد الربح الضريبى فى فترة لاحقة للفترة التى تم الاعتراف فيها بالالتزام، فى مثل هذه الحالات، ينشأ فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبى، ويترتب عليه أصل ضريبى مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية عندما يسمح بخصم الالتزام أو جزء من الالتزام عند تحديد الربح الضريبى. وبالمثل، إذا كانت القيمة الدفترية لأصل ما أقل من أساسه الضريبى فإن الفرق يترتب عليه أصل ضريبى مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية.

مثال: اعترفت منشأة بالتزام قيمته ١٠٠ كتكلفة مستحقة لضمان منتج. بينما لن يتم خصم تكلفة الضمان للأغراض الضريبية إلا عندما تقوم المنشأة بسداد المطالبات المتعلقة بضمان المنتج. وكان سعر الضريبة ٢٠%.
الأساس الضريبى للالتزام صفر (القيمة الدفترية ١٠٠ ناقصاً القيمة التى سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية فيما يتعلق بهذا الالتزام فى الفترات المستقبلية). وعند سداد الالتزام بقيمتة الدفترية، فإن المنشأة سوف تخفض الربح الضريبى فى المستقبل بمبلغ ١٠٠ وبالتبعية سوف تخفض الضرائب المسددة فى المستقبل بمبلغ ٢٠= (١٠٠ × ٢٠%). الفرق بين القيمة الدفترية ١٠٠ والأساس الضريبى صفر يكون فرقاً مؤقتاً قابلاً للخصم قدره ١٠٠. ولذلك تعترف المنشأة بأصل ضريبى مؤجل قدره ٢٠ = (١٠٠ × ٢٠%) بشرط أن يكون من المتوقع أن تحقق المنشأة صافي ربح ضريبى فى الفترات المستقبلية يكفى لمقابلة التخفيض فى سداد الضريبة.

٢٦–وفيما يلي أمثلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصول ضريبية مؤجلة:

(أ) تكلفة مزايا التقاعد قد تخصم عند تحديد الربح المحاسبى مقابل الخدمة المؤداة من العامل ولكنها تخصم لأغراض تحديد الربح الضريبى إما عند سداد المنشأة لاشتراكات تمويل صندوق التقاعد أو عندما تسدد المنشأة مزايا التقاعد مباشرة للعامل عند إحالته للتقاعد، وينشأ نتيجة لذلك فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبى الذي عادة ما يكون صفراً، ويترتب على هذا الفرق المؤقت القابل للخصم أصل ضريبى مؤجل لأن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى صورة خصم من الربح الضريبى عند سداد الاشتراكات للصندوق أو قيمة مزايا التقاعد للعامل.

(ب) مع وجود بعض الاستثناءات المحدودة يتم الاعتراف بتكاليف الأبحاث كمصروف لتحديد الربح المحاسبى وذلك فى الفترة التى تم تكبدها فيها إلا أنه قد لا يكون مسموحاً خصمها فى تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) إلا فى فترات مقبلة، فإن الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف الأبحاث المتمثلة فى المبلغ الذي ستسمح مصلحة الضرائب من خصمه خلال الفترات المقبلة وبين القيمة الدفترية والبالغة صفر يتم معالجته كفرق مؤقت ينتج عن أصل ضريبى مؤجل.

(ج) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات المحددة على أساس قيمها العادلة فى تاريخ تجميع الأعمال. وعندما يعترف بالالتزام عند الاستحواذ ولكن لا يتم خصم التكلفة المتعلقة به في تحديد الربح الضريبى إلا فى فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت قابل للخصم يترتب عليه أصل ضريبى مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبى مؤجل أيضاً عندما تكون القيمة العادلة لأصل مستحوذ عليه أقل من أساسه الضريبى. وفى كلتا الحالتين، تؤثر الأصول الضريبية المؤجلة فى الشهرة (راجع الفقرة "٦٦").

(د) بعض الأصول قد تثبت بالقيمة العادلة أو يعاد تقييمها بدون إجراء تسوية مقابلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "٢٠"). وينشأ عن ذلك فرق مؤقت قابل للخصم إذا كان الأساس الضريبى للأصل يزيد على القيمة الدفترية.

٢٧-على العكس عندما يسمح ضريبياً بخصم الفروق المؤقتة القابلة للخصم فى تحديد الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية، فإن المنافع الاقتصادية المتمثلة فى التخفيضات فى الضرائب المسددة تتدفق إلى المنشأة بشرط أن تكون هناك أرباح ضريبية تكفي لمقابلة تلك الخصومات، ولذلك لا يجوز للمنشأة أن تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة إلا عندما يكون هناك احتمال مرجح بأن الأرباح الضريبية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم.

٢٨-تكون الأرباح الضريبية متوقع توفيرها لإستخدامها فى الفرق المؤقت المسموح بخصمه عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية متعلقة بنفس مصلحة الضرائب وبنفس المنشأة الخاضعة للضريبة والمتوقع ردها فى:

(أ) فى نفس الفترة التى من المتوقع فيها رد الفرق المؤقت المسموح بخصمه.

(ب) فى الفترات التى من الممكن فيها ترحيل الخسائر الضريبية الناتجة من أصل ضريبى مؤجل.

فى مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل فى الفترة التى نشأ فيها الفرق الضريبى المؤقت.

٢٩-إذا كان من المتوقع أن تكون الأرباح الضريبية المستقبلية غير كافية لمقابلة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة بعد الأخذ فى الاعتبار أى فروق مؤقتة قابلة للخصم من الربح الضريبى فينبغى الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاضعة فى حدود الأرباح الضريبية المتوقعة

وتكوين الأصول الضريبية المؤجلة على هذا الأساس، إلا أنه قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبى زيادة الربح الضريبى المستقبلى بما يسمح باستيعاب كامل أو قدر أكبر من الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وبالمثل قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبى زيادة الأرباح الضريبية المستقبلية لاستيعاب كامل أو قدر أكبر من الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم (راجع أيضاً الفقرتين "٣٣" و"٣٤"). ويعتمد التخطيط الضريبى على التشريع الضريبى السارى والاستفادة مما يتيحه هذا التشريع من فرص زيادة الربح الضريبى، ومن أمثلة ما تتيحه بعض التشريعات الضريبية فى هذا المجال ما يلي:

- بيع وإعادة استئجار بعض الأصول التى ارتفعت قيمتها السوقية دون أن يقابل هذا الارتفاع تعديل بالزيادة فى أساسها الضريبى.
- بيع أصل يدر دخلاً غير خاضع للضريبة وشراء استثمار آخر بدلاً منه يدر دخلاً خاضعاً للضريبة.

٣٠ – ملغاة.

٣١ – ملغاة.

٣٢ – ملغاة.

الشهرة

٣٢أ – إذا كان الرصيد الدفترى للشهرة الناتجة عن تجميع أعمال أقل من أساسها الضريبى فإن الفرق يؤدى إلى ظهور أصل ضريبى مؤجل. ويتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل من الاعتراف الأولى للشهرة كجزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال إلى المدى الذي يتوقع فيه أن الربح الضريبى سيتحقق والذي سيتم عن طريقه أستخدام الفرق المؤقت القابل للخصم.

الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام

٣٣ –من بين الحالات التى ينشأ عنها أصل ضريبى مؤجل عند الاعتراف الأولى بأحد الأصول، خصم قيمة منحة غير خاضعة للضريبة من قيمة الأصل المرتبطة بها للوصول إلى قيمته الدفترية دون أن يقابل ذلك خصماً مماثلاً للأغراض الضريبية لتحديد قيمة الأصل القابلة للإهلاك، أى أساسه الضريبى، وعندئذ تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من أساسه الضريبى ويترتب على ذلك نشأة فرق مؤقت قابل للخصم.

كذلك قد تعامل المنح محاسبياً كإيراد مؤجل وينشأ عن ذلك فرق بين هذا الإيراد المؤجل وأساسه الضريبى البالغ صفراً، ويترتب على ذلك أيضاً فرق مؤقت قابل للخصم.

وأيا كانت الطريقة المحاسبية التى ستتبعها المنشأة فى عرض الأصل المرتبط بمنحة فإنه لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب على ذلك للسبب الموضح فى الفقرة "٢٢".

الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم

٣٤ – **يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم نشأة أصل ضريبى مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبى فى المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم.**

٣٥ – القواعد التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن ترحيل الخسائر الضريبية والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم هى نفسها التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة القابلة للخصم. ومع ذلك فإن وجود خسائر ضريبية مرحلة يمثل دليلاً قوياً على أن الربح الضريبى فى المستقبل قد لا يكون متاحاً، ولذلك فإن المنشأة التى يكون لديها خسائر حديثة يجب ألا تعترف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن تلك الخسائر أو عن الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم إلا فى حدود ما يكون لديها من فروق مؤقتة خاضعة للضريبة أو ما يكون لديها من أدلة أخرى مقنعة بان الربح الضريبى سوف يكون كافياً لمقابلة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم. وفى مثل هذه الحالات فإن الفقرة "٨٢" تطلب الإفصاح عن قيمة الأصل الضريبى المؤجل وبيان الأدلة التى تؤيد الاعتراف به.

٣٦ – عند تقدير مدى احتمال وجود ربح ضريبى كاف لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم تدرس المنشأة الشروط التالية:

(أ) ما إذا كان يتوفر للمنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة كافية لمقابلة الخسائر المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم.

و (ب) ما إذا كان من المرجح أن يتوفر للمنشأة أرباح ضريبية كافية لاستيعاب الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم.

و (ج) ما إذا كانت الخسائر الضريبية المرحلة قد نتجت من أسباب محددة من غير المرجح تكرارها.

و (د) ما إذا كانت هناك فرص للتخطيط الضريبى (راجع الفقرة "٢٩") يمكن للمنشأة استغلالها لتحقيق ربح ضريبى خلال الفترة المتاحة للاستفادة بالخسائر المرحلة والحق الضريبى غير المستخدم.

ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل فى حالة ما إذا كان من غير المحتمل وجود ربح ضريبى كاف لمواجهة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم.

إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧ –تقوم المنشأة بإعادة تقدير موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى تاريخ نهاية كل فترة مالية وتعترف بالأصول الضريبية المؤجلة التى لم تعترف بها من قبل إلى المدى الذي أصبح من المرجح معه مستقبلاً وجود ربح ضريبى يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبى المؤجل، على سبيل المثال: التحسن فى الظروف التجارية قد يزيد من احتمال قدرة المنشأة على توليد ربح ضريبى كاف فى المستقبل لمقابلة الأصل الضريبى المؤجل وفق المعايير الموضحة فى الفقرة "٢٤" أو "٣٤". مثال آخر عندما تعيد المنشأة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة فى تاريخ تجميع الأعمال أو التواريخ التالية (راجع الفقرتين "٦٧" و"٦٨").

الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة

٣٨ –تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح القيمة الدفترية للاستثمارات فى الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أو الحصص فى المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبى (الذي يكون غالباً بالتكلفة) لذلك الاستثمار أو تلك الحصة، مثل هذه الفروق قد تنشأ فى عدد من الظروف المختلفة. على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

و (ب) فروق تقييم العملة عندما تكون الشركة الأم والشركات التابعة قائمة فى دول مختلفة.

و (ج) تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار فى شركة شقيقة لتعادل قيمته الاستردادية.

وقد تختلف الفروق المؤقتة فى القوائم المالية المجمعة عن الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار فى القوائم المالية المستقلة للشركة الأم إذا كانت الشركة الأم تثبت الاستثمار فى قوائمها المالية المستقلة بالتكلفة أو بقيم إعادة التقييم.

٣٩ – **على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص فى المشروعات المشتركة فيما عدا الحالات التى يتوافر فيها كلا الشرطين التاليين:**

(أ) أن تكون الشركة الأم أو المستثمر أو صاحب الحصة قادراً على أن يتحكم فى توقيت عكس الفروق المؤقتة.

و (ب) أن يكون من المرجح أن الفروق المؤقتة لن تعكس فى المستقبل المنظور.

٤٠ – إذا كانت الشركة الأم تتحكم فى سياسة توزيع الأرباح فى شركتها التابعة، فهى بهذا تكون قادرة على التحكم فى توقيت عكس أو استرداد الفروق المؤقتة المرتبطة بهذا الاستثمار (بما فى ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط من الأرباح غير الموزعة ولكن أيضاً من أية فروق تقييم للعملات الأجنبية). بالإضافة إلى ذلك، فإنه من غير العملى عادة تحديد قيمة ضريبة الدخل التى يمكن أن تسدد عند عكس الفروق المؤقتة، ولذلك عندما تقرر الشركة الأم عدم توزيع أرباح شركتها التابعة فى المستقبل المنظور فإنها لا تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل، ويطبق نفس الأمر على الاستثمارات فى الفروع.

٤١ –يتم قياس الأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بعملة التعامل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية"). فإذا حدد الربح أو الخسارة الضريبية بعملة أخرى (ومن ثم، حدد الأساس الضريبى للأصول والالتزام ذات الطبيعة غير النقدية بنفس تلك العملة الأجنبية) فإن التغيرات فى أسعار الصرف ينشأ عنها فروق مؤقتة ويترتب عليها الاعتراف بالتزام أو أصل ضريبى مؤجل (وفقاً للفقرة "٢٤") ويتم إدراج مثل هذه الضريبة المؤجلة فى الأرباح والخسائر (راجع الفقرة "٥٨").

٤٢ – لا يستطيع المستثمر فى شركة شقيقة أن يسيطر على تلك الشركة وعادة لا يكون فى وضع يسمح له بتحديد سياسة توزيع أرباحها، ولذلك فإذا لم يكن هناك إتفاق يقضى بعدم توزيع أرباح الشركة الشقيقة فى المستقبل المنظور، يكون على المستثمر الاعتراف

بالالتزام الضريبى المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالاستثمار فى الشركة الشقيقة. وفى بعض الحالات، قد يكون المستثمر غير قادر على تحديد قيمة الضريبة التى يمكن أن تدفع إذا تم استرداد تكلفة الاستثمار فى الشركة الشقيقة، ولكنه يستطيع أن يحدد أنها سوف تساوى أو تزيد عن مبلغ معين يمثل حداً أدنى. فى مثل هذه الحالات يتم قياس الالتزام الضريبى المؤجل على أساس هذا المبلغ.

٤٣ – تنظم الترتيبات أو الاتفاقات بين أصحاب الحصص فى المشروع المشترك عادة عملية توزيع الأرباح وتحدد ما إذا كانت القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح تتطلب موافقة كل الشركاء أو أغلبية محددة منهم. وعندما يكون صاحب الحصة قادراً على التحكم فى توزيع الأرباح بحيث لا يكون من المنتظر أن يتم توزيع أرباح فى المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالالتزام الضريبى المؤجل.

٤٤ – تعترف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة من الاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة إلى المدى الذي يكون من المرجح فيه:

(أ) أن الفروق المؤقتة سوف تعكس (أى تصبح مقبولة ضريبياً كخصومات) فى المستقبل المنظور.

و (ب) وجود ربح ضريبى مستقبلاً يمكن استخدامه لهذه الفروق المؤقتة.

٤٥ – لتقرير ما إذا كان يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل للفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص فى المشروعات المشتركة من عدمه تعتمد المنشأة على الإرشادات الواردة فى الفقرة "٢٨".

القياس

٤٦ – تقاس قيم الالتزام (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة بالقيمة المتوقع سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٤٧ – يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام أسعار الضرائب المتوقع أن تكون مطبقة فى الفترة التى يتحقق خلالها الوفر الضريبى أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة استرشاداً بأسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى صدرت حتى تاريخ نهاية الفترة المالية أو فى سبيلها لأن تصدر.

٤٨ -يتم عادة قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى تم إصدارها فعلاً.

٤٩ -فى حالة أستخدام أسعار ضريبية بنظام الشرائح يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية بإستخدام متوسط الأسعار الذي من المتوقع تطبيقه على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) خلال الفترات التى من المتوقع أن يتم فيها عكس الفروق المؤقتة.

٥٠ -ملغاة

٥١ -يجب أن تعكس عملية قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الآثار الضريبية التى يتوقع أن تحدث مستقبلاً على أساس توقعات المنشأة فى تاريخ نهاية الفترة المالية عن الطريقة التى سيتم بها استرداد أو سداد القيمة الدفترية لأصولها والتزامها.

٥١أ – ملغاة.

٥١ب – ملغاة.

٥٢ – ملغاة.

٥٣ – لا يتم خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية.

٥٤ -يتطلب تحديد القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بدرجة يعتمد عليها جدولة زمنية لتوقيت تسوية كل فرق مؤقت، وحيث إنه فى معظم الحالات تكون مثل هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بصورة كبيرة. ولذلك فإنه من غير المناسب أن يتم خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية.

٥٥ -تتحدد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. حتى إذا كانت هذه القيمة الدفترية محسوبة على أساس القيمة الحالية، كما فى حالة الالتزام مقابل مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)).

٥٦ -يتم مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبى فى تاريخ نهاية كل فترة مالية، ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الضريبى المؤجل عندما يصبح من غير المحتمل أن يسمح الربح الضريبى المستقبلى باستيعاب الأصل الضريبى المؤجل أو جزء منه. ويلغى هذا التخفيض ليعود الأصل الضريبى المؤجل لقيمته السابقة عندما يصبح من المرجح أن يتحقق ربح ضريبى كاف لمقابلة الأصل الضريبى المؤجل.

الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة

٥٧- تتم المحاسبة عن الآثار المتعلقة بالضريبة الجارية والمؤجلة للعملية أو الحدث بنفس الطريقة التى تتم بها المحاسبة عن تلك العملية أو ذلك الحدث. (راجع الفقرات من "٥٨" إلى "٦٨ج") التى تتناول هذا المبدأ.

البنود التى يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر

٥٨- يعترف بالضريبة الجارية وبالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف وتدرج فى ربح أو خسارة الفترة، فيما عدا الحالات التى تنشأ فيها الضريبة من:

(أ) عملية أو حدث يعترف به – فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة – خارج الأرباح أو الخسائر سواء فى قائمة الدخل الشامل الأخرى أو ضمن حقوق الملكية مباشرة (راجع الفقرات من "٦١أ" إلى "٦٥").

أو (ب) تجميع الأعمال (بخلاف استحواذ منشأة استثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة المصري (٤٢) القوائم المالية المجمعة، لمنشأة تابعة يجب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر) (راجع الفقرات من "٦٦" إلى ٦٨").

٥٩- تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبى فى فترة بينما يدخل فى حساب الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى فترة مختلفة. فى مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل. من أمثلة ذلك عندما:

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبى على أساس استحقاق زمني طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) بينما قد تدرج فى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف.

(ب) تتم رسملة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)، ويجرى استهلاكها فى الأرباح أو الخسائر فى حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها.

٦٠- قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير فى مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها، ويمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال من:

(أ) التغير فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

(ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبى المؤجل.

(ج) التغير فى الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

ويعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببنود سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية. (راجع الفقرة "٦٣").

البنود التى يعترف بها خارج الأرباح أو الخسائر

٦١- ملغاة

٦١أ- يعترف بالضرائب الجارية والضرائب المؤجلة خارج الأرباح أو الخسائر إذا كانت تتعلق ببنود تم الاعتراف بها – فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة – خارج الأرباح أو الخسائر. وبالتالي فإن الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة والمتعلقة ببنود تم الاعتراف بها فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة:

(أ) فى الدخل الشامل الآخر يتم الاعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر.

(ب) مباشرة فى حقوق الملكية يتم الاعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية.

٦٢- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة بأن يعترف بها فى الدخل الشامل الآخر. ومن أمثلة هذه البنود ما يلي:

(أ) ملغاة.

(ب) ملغاة.

(ج) فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)).

(د) ملغاة.

٦٢أ- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة أن تضاف أو تحمل مباشرة على حقوق الملكية ومن أمثلة هذه البنود ما يلي:

(أ) تسوية الرصيد الإفتتاحى للأرباح المرحلة الناتجة عن التغيير فى سياسة محاسبية تم تطبيقها بأثر رجعى أو بتصحيح خطأ (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)).

(ب) المبالغ الناتجة عن الاعتراف الأولى لمكون حقوق ملكية فى أداه مالية مركبة (راجع فقرة "٢٣").

٦٣- قد يصعب فى بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المرتبطة بالبنود المضافة أو المحملة على حقوق الملكية. وقد توجد هذه الحالة على سبيل المثال عندما:

(أ) يكون هناك أسعار ضريبة دخل تدريجية ويكون من الصعب تحديد السعر الذي سيطبق على مكون محدد من الربح المحاسبى (الخسارة المحاسبية) التى تم فرض الضريبة عليه.

(ب) يكون التغير فى سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة فى أصل أو التزام ضريبى مؤجل مرتبط (كلياً أو جزئياً) ببند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

(ج) تقرر المنشأة الاعتراف بأصل ضريبى مؤجل أو أنه يجب تخفيضه ويكون الأصل الضريبى المؤجل متعلقاً (كله أو جزء منه) ببند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

فى مثل هذه الحالات تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة ببنود أضيفت أو حملت على حقوق الملكية على أساس توزيع نسبى مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمنشأة أو باتباع أية طريقة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع فى مثل هذه الظروف.

٦٤- **ملغاة.**

٦٥- عندما يتم إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية وتكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم المحاسبى لهذا الأصل فى فترة سابقة أو لفترة مستقبلية، فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة التقييم المحاسبى والتسوية فى الأساس الضريبى للأصل يتم الاعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر فى الفترات التى حدثت فيها، أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبى فى فترة سابقة أو فترة مستقبلية، فيعترف بالآثار الضريبية في الأرباح أو الخسائر.

٦٥أ- عندما تقوم المنشأة بإجراء توزيعات أرباح أسهم لمساهميها قد يتطلب منها استقطاع جزء من تلك التوزيعات كضريبة عن المساهمين، ويتم تحميل هذا المبلغ المدفوع أو المستحق الدفع للسلطات الضريبية على حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم.

الضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال

٦٦- كماهو موضح بالفقرتين "١٩"و"٢٦ج"، قد تنشأ الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال، وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال"، تعترف المنشأة بالأصول الضريبية المؤجلة (إلى المدى الذي يفى بمعايير الاعتراف الموضحة فى الفقرة "٢٤") أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والتزماتات محددة فى تاريخ الاستحواذ.

وبالتبعية فإن هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تؤثر فى الشهرة أو فى الزيادة فى حصة المستحوذ فى القيمة العادلة لصافي الأصول والالتزامات المحددة عن تكلفة الاستحواذ. ومع هذا فطبقاً للفقرة "١٥أ"، لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الاعتراف الأولى بالشهرة إذا كان التشريع الضريبى لا يعترف أصلاً بإهلاك الشهرة أو تخفيض قيمتها.

٦٧- كنتيجة لتجميع الأعمال فإن توقعات استرداد الأصل الضريبى المؤجل الناشئ قبل الأستحواذ قد تتغير وقد يعتبر المستحوذ أنه من المحتمل أن يسترد الأصل الضريبى المؤجل غير المعترف به قبل تجميع الأعمال، على سبيل المثال قد يصبح المستحوذ قادراً على استخدام الخسائر الضريبية المرحلة خصماً من الربح الضريبى المستقبلى للمنشأة المستحوذ عليها. فى مثل هذه الحالات، يعترف المستحوذ بالأصل الضريبى المؤجل ولكن لا يحمله على تكلفة تجميع الأعمال. ولذلك لا يأخذ المستحوذ هذا الأصل الضريبى فى الحسبان عند تحديد قيمة الشهرة أو الزيادة فى حصته فى صافي القيمة العادلة لأصول والتزماتات المنشأة المستحوذ عليهاعن تكلفة الاستحواذ.

٦٨- عندما لا تتحقق شروط الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب على الخسائر الضريبية المرحلة أو غير ذلك من الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال ولكن تتحقق تلك

الشروط فى تاريخ لاحق، تعترف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل المستحوذ عليه والذي سيتحقق بعد تجميع الأعمال كالآتى:

(أ) يتم استخدام المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها خلال الفترة لتخفيض القيمة الدفترية للشهرة المتعلقة بهذا الاستحواذ. فإذا كان الرصيد الدفترى للشهرة يساوي صفراً يتم الاعتراف بأى مبلغ متبقى من المزايا الضريبية المؤجلة فى الأرباح أو الخسائر.

و (ب) يتم الاعتراف بكل المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها الأخرى فى الأرباح أو الخسائر (أو خارج الأرباح أو الخسائر إذا تطلب هذا المعيار ذلك).

الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم

٦٨أ- قد يستحق للمنشأة خصم ضريبى (أى مبلغ قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) متعلق بمزايا عاملين دفعت بأسهم أو بخيارات أسهم أو بأية أدوات أخرى فى حقوق ملكية المنشأة. وقد يختلف مبلغ الخصم الضريبى عن مصروف المزايا المتراكم ذو الصلة وقد ينشأ فى فترة مالية لاحقة. فعلى سبيل المثال قد تعترف المنشأة بمصروف معين لإستهلاك خدمات الموظفين التى تحصل عليها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) ولا تحصل على خصم ضريبى حتى تتم ممارسة خيارات الأسهم مع قياس الخصم الضريبى على أساس سعر أسهم المنشأة فى تاريخ ممارسة الحق.

٦٨ب – فيما يتعلق بتكاليف البحث التى تمت مناقشتها فى الفقرتين "٩" و"٢٦ (ب) " من هذا المعيار، يكون الفرق بين الأساس الضريبى لخدمات الموظفين التى تم الحصول عليها حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفرهو فرق مؤقت قابل للخصم يؤدى إلى أصل ضريبى مؤجل. وإذا لم يكن المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية غير معلوم فى نهاية الفترة، فينبغى تقديره على أساس المعلومات المتوفرة فى نهاية الفترة. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة فى تاريخ مستقبلى، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للخصم ينبغى أن يرتكز على سعر أسهم المنشأة فى نهاية الفترة.

٦٨ج– كماهو ملاحظ فى الفقرة "٦٨ (أ) " يمكن أن يختلف مبلغ الخصم الضريبى (أو الخصم الضريبى المستقبلى المقدر)، الذي يتم قياسه وفقاً للفقرة "٦٨ (ب) " عن مصروف المزايا التراكمى ذي الصلة. وتقتضي الفقرة "٥٨" من هذا المعيار ضرورة الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف واندماجهما فى ربح أو خسارة الفترة باستثناء القدر من الضريبة الذى ينشأ عن:

(أ) معاملة أو حدث يتم الاعتراف به فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة.

أو (ب) إندماج الأعمال (بخلاف استحواذ منشأة استثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) القوائم المالية المجمعة، لمنشأة تابعة يجب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر).

وإذا تجاوز مبلغ الخصم الضريبى (أو الخصم الضريبى المستقبلى المقدر) مبلغ مصروف المزايا التراكمى ذى الصلة، فإن هذا يشير إلى أن الخصم الضريبى لا يرتبط فقط بمصروف المزايا وإنما يرتبط أيضاً ببند حقوق ملكية. وفى هذه الحالة، ينبغى الاعتراف بالزيادة فى الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات الصلة بشكل مباشر فى حقوق الملكية.

العرض فى القوائم المالية

الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية

٦٩– ملغاة.

٧٠– ملغاة.

المقاصة

٧١– **تقوم المنشأة بإجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية فقط إذا:**

(أ) كان لديها حق قانونى فى إجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها.

و (ب) كانت تنوى أن تسدد الضرائب على أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل الأصل الضريبى لتسدد الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

٧٢- على الرغم من أنه يتم الاعتراف بالأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية كل على حدى فإنه تجرى المقاصة بينها بقائمة المركز المالى طبقاً لأسس تماثل الأسس المتبعة بالنسبة للأدوات المالية كما وردت بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض". فعادة ما يكون للمنشأة الحق قانوناً فى إجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى والالتزام الضريبى الجارى عندما يتعلق الأمر بضرائب الدخل التى يتم التحاسب عنها لدى نفس الإدارة الضريبية ويسمح للمنشأة بأن تحصل أو تدفع فرق الضرائب على أساس المقاصة.

٧٣- عند إعداد القوائم المالية المجمعة، يسمح بإجراء المقاصة بين الأصل الضريبى الجارى لدى منشأة وبين الالتزام الضريبى الجارى لدى منشأة أخرى فى نفس المجموعة إذا كان يحق لتلك المنشآت قانوناً سداد أو تحصيل تلك الضرائب على أساس الصافي وتنوى المنشآت المذكورة سداد أو تحصيل صافي قيمة المقاصة أو تحصيل الأصل الضريبى لتسدد به الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

٧٤- **تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى المؤجل والالتزام الضريبى المؤجل فقط إذا:**

(أ) كان للمنشأة حق قانونى بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى والالتزام الضريبى الجارى.

و (ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية على:

(١) نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

أو (٢) الوحدات الضريبية المختلفة والتى تنوى تسوية الالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات فى وقت واحد فى كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

٧٥- لتحاشى الحاجة إلى جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، (أى عندما يصبح الفرق مسموحاً بخصمه من الربح الضريبى أو يجب إضافته لهذا الربح) يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى المؤجل والالتزام الضريبى المؤجل طالما كان كل من الأصل والالتزام الضريبى المؤجل يخص نفس المنشأة تجاه نفس المصلحة الضريبية، وأنه يحق للمنشأة من حيث المبدأ إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية.

٧٦- **ملغاة.**

عبء الضريبة

عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادى

٧٧- **يتم عرض عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية منفرداً فى قائمة الدخل.**

فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية

٧٨- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" الاعتراف بفروق تقييم عملة معينة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق فى قائمة الدخل. وبالتالي عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ويجب الاعتراف بها فى قائمة الدخل فيمكن أن تبوب كعبء (دخل) ضريبى مؤجل إذا كان هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمى القوائم المالية.

الإفصاح

٧٩- **يتعين الافصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبى بصورة منفصلة.**

٨٠- تتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة مما يلي:

(أ) عبء (دخل) الضريبة الجارية.

و (ب) أية تسويات يعترف بها خلال الفترة خاصة بضرائب جارية لفترات سابقة.

و (ج) قيمة عبء (دخل) الضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة ورد الفروق المؤقتة.

و (د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بالتغير فى أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

و (هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أو به فى حينه ويستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجارى.

و (و) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أو به فى حينه ويستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.

و (ز) العبء الضريبى المؤجل الذي ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبى مؤجل طبقاً للفقرة "٥٦"

و (ح) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلق بالتغييرات فى السياسات المحاسبية والأخطاء التى تدخل فى تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الجارية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥)، لأنه يتعذر تحديد آثارها المحاسبية بأثر رجعى.

٨١- **يتعين الإفصاح أيضاً عما يلي بصورة منفصلة:**

(أ) مجموع الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التى تحمل أو تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية (راجع الفقرة "٦٢ (أ) ").

(أب) مبلغ ضريبة الدخل المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى (راجع الفقرة "٦٢" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١)).

(ب) ملغاة.

و (ج) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبى فى أحد أو كلا الشكلين التاليين:

(١) تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبى فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق، مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر(أسعار) الضريبة المطبق.

أو (٢) تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلى وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.

و (د) إيضاح التغيرات فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

و (هـ) قيم الفروق المؤقتة القابلة للخصم، والخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم للأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى قائمة المركز المالى، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقادم إذا وجدت.

و (و) القيمة الكلية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة حصص الملكية فى المشروعات المشتركة التى لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها (راجع الفقرة "٣٩").

و (ز) بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم ما يلي:

(١) قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

(٢) قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به فى قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضح من التغيرات فى القيم المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

و (ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يوضح العبء الضريبى المرتبط بـ:

(١) الربح أو الخسارة المترتبة على عدم إستمرار العملية.

و (٢) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة خلال الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية.

و (ط) ملغاة.

و (ى) إذا تسببت عملية إندماج أعمال والتى تكون فيها المنشأة هى المنشأة المستحوذة فى تغيير فى المبلغ المعترف به قبل الاستحواذ كأصل ضريبى مؤجل (راجع الفقرة "٦٧") ، يتم الإفصاح عن قيمة ذلك التغيير.

و (ك) إذا لم يتم الاعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة التى تم الحصول عليها فى عملية إندماج أعمال فى تاريخ الاستحواذ ولكن تم الاعتراف بها بعد تاريخ الاستحواذ (راجع الفقرة "٦٨") ، يتم وصف للحدث أو التغيير فى الظروف التى تسببت فى الاعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة.

٨٢- تفصح المنشأة عن قيمة أى أصل ضريبى مؤجل وما استند إليه من أدله للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً:

(أ) استخدام الأصل الضريبى المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل.

و (ب) تعرض المنشأة لخسارة فى الفترة الجارية أو الفترة السابقة فى الدولة التى يرتبط بها الأصل الضريبى المؤجل.

٨٢أ- ملغاة.

٨٣- ملغاة.

٨٤- تمكن الافصاحات المطلوبة بالفقرة "٨١ (ج) " مستخدمى القوائم المالية فى فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبى والربح المحاسبى خاصة عندما تكون تلك العلاقة غير عادية أو غير مباشرة، كما تمكنهم من إدراك العوامل الرئيسية التى قد تؤثر فى هذه العلاقة مستقبلاً. فالعلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبى والربح المحاسبى قد تتأثر بعوامل متعددة مثل وجود إيراد معفى من الضريبة أو مصروفات غير قابلة للخصم عند تحديد صافي الربح (الخسارة) الضريبى أو بوجود خسارة ضريبية مرحلة، كما قد تتأثر بأسعار الضريبة الأجنبية.

٨٥- فى إيضاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبى، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذي يمكن أن يوضح المعلومات بأفضل صورة ممكنة لمستخدمى القوائم المالية. وغالباً ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلى فى الدولة المقيمة بها المنشأة، إلا انه فى حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها فى عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على حدى.

والمثال التالي يوضح كيف يمكن أن يؤثر اختيار سعر الضريبة فى عرض التسوية الرقمية المشار إليها:

مثال يوضح الفقرة "٨٥"

فى عام ٢٠٠٩ حققت منشأة ربحاً محاسبياً فى الدولة المقيمة بها (دولة أ) قدره ١٥٠٠ (٢٠٠٨: ٢٠٠٠) وفى الدولة (ب) قدره ١٥٠٠ (٢٠٠٨: ٥٠٠). سعر الضريبة فى الدولة (أ) ٣٠% وفى الدولة (ب) ٢٠%. فى الدولة (أ) توجد مصروفات غير قابلة للخصم الضريبى قدرها ١٠٠ (٢٠٠٨: ٢٠٠).

وفيما يلي مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلى:

	عام ٢٠٠٩	عام ٢٠٠٨	
الربح المحاسبى	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
الضريبة على أساس سعر الضريبة المحلى ٣٠%	٩٠٠	٧٥٠	
الأثر الضريبى للمصروفات غير القابلة للخصم	٣٠	٦٠	(١٠٠ × ٣٠%) ، (٢٠٠×٣٠%)
أثر سعر الضريبةالمنخفض فيالدولة (ب) (٣٠%-٢٠%)	١٥)	(٥٠)	(١٥٠٠×١٠%) ، (٥٠٠×١٠%)
عبء الضريبة	٧٨٠	٧٦٠	

وفيما يلي مثال للتسوية المعدة على أساس تجميع التسويات المنفصلة لكل دولة على حدى. وفى ظل هذه الطريقة لا يظهر فى التسوية أثر للفرق المترتب على اختلاف سعر الضريبة فى الدولة (أ) عن سعرها فى الدولة (ب). يتبين من ذلك أنه إما إن تختار المنشأة سعر الضريبة الأنسب لها وتوضح الأثر المترتب على سعر الضريبة الآخر، وإما أن توضح الأثر الضريبى المترتب على وجود أرباح فى أكثر من دولة.

	عام ٢٠٠٩	عام ٢٠٠٨	
الربحالمحاسبى	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
الضريبة على أساس سعر الضريبة المطبق فى كل دولة	٧٥٠	٧٠٠	(١٥٠٠ × ٣٠%) +(١٥٠٠× ٢٠%) (٢٠٠٠ × ٣٠%) +(٥٠٠ × ٢٠%)
الأثرالضريبى للمصروف غير القابل للخصم	٣٠	٦٠	
عبءالضريبة	٧٨٠	٧٦٠	

٨٦- متوسط سعر الضريبة الفعلي هو عبء (إيراد) الضريبة مقسوماً على صافي الربح المحاسبى.

٨٧- قد يكون من غير العملى أن تحسب قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها الناشئة عن الاستثمارات فى شركات تابعة، وفروع وشركات شقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة (راجع الفقرة "٣٩"). فى مثل هذه الحالات يتطلب هذا المعيار أن يفصح عن القيمة الإجمالية للفروق المؤقتة المتعلقة بتلك الاستثمارات دون ضرورة الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة على تلك الفروق. واستثناء من ذلك إذا كان من العملى تحديد قيم الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فإن هذا المعيار يشجع فى هذه الحالة على الإفصاح عن قيم تلك الالتزامات خاصة إذا كان ذلك يعود بالفائدة على مستخدمى القوائم المالية.

٨٧أ – ملغاة.

٨٧ب– ملغاة.

٨٧ج – ملغاة.

٨٨- على المنشأة الافصاح عن أى التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث فى مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية. كذلك على المنشأة أن تفصح عن أى تعديلات فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وما قد يترتب عليها من آثار ضريبية هامة على كل من الضريبة الجارية والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٧) " الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية ").

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)

الأدوات المالية : العرض

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)
الأدوات المالية: العرض

المحتويات	من الفقــرة
هدف المعيار	٢
نطاق المعيار	٤
تعريفات (راجع أيضاً الفقرات "أت٣" إلى "أت٢٣")	١١
العرض	١٥
الالتزامات وحقوق المساهمين (راجع أيضاً الفقرات "أت١٣" إلى "أت١٤ي" و"أت٢٥" إلى "أت٢٩أ")	١٥
الأدوات المالية المركبة (راجع أيضاً الفقرات "أت٣٠" إلى "أت٣٥")	٢٨
أسهم الخزينة (راجع أيضاً الفقرة "أت٣٦")	٣٣
الفوائد وتوزيعات الأرباح والمكاسب والخسائر (راجع أيضاً الفقرة "أت٣٧")	٣٥
إجراء المقاصة بين أصل والتزام مالي (راجع أيضاً الفقرات "أت٣٨أ" إلى "أت٣٨و" و"أت٣٩")	٤٢
تاريخ السريان والقواعد الانتقالية	٩٦
ملحق (أ) إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)
الأدوات المالية: العرض

هدف المعيار

١- ملغاة.

٢- الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية ضمن الالتزامات أو حقوق الملكية وإجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. ويطبق على تبويب الأدوات المالية – من وجهة نظر المصدر – ما بين أصول مالية والتزامات مالية وأدوات حقوق الملكية وكذلك على تبويب ما يرتبط بها من فوائد ذات صلة، والأرباح والخسائر والمكاسب وكذلك الظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

٣- تعتبر مبادئ هذا المعيار مكملة لمبادئ الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية وقياسها الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" ولمبادئ الافصاح عن المعلومات عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) " الأدوات المالية – الإفصاحات".

نطاق المعيار

٤- على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية فيما عدا:

(أ) الاستثمارات في لشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة"، ومع هذا قد تسمح معايير المحاسبة المصرية أرقام (١٧) أو (١٨) أو(٤٢) على أن يتم لمحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). وفى هذه الحالات، تطبق المنشأة متطلبات هذا المعيار، كما تقوم المنشأة كذلك بتطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالاستثمارات في لشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة.

(ب) حقوق والتزامات صاحب العمل بموجب نظم مزايا العاملين، والتي يطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين".

(ج) ملغاة.

(د) العقود في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين". ومع ذلك على المنشأة تطبيق هذا المعيار على:

(١) المشتقات الضمنية داخل عقود التأمين إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يتطلب المحاسبة عنها بصورة منفصلة.

(٢) مكونات الاستثمار التي يتم فصلها من العقود في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧)، إذا تطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) إجراء هذا الفصل.

علاوة على ذلك فعلى المصدر تطبيق هذا المعيار على عقود الضمان المالي إذا قام المصدر بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) عند الاعتراف بالعقود وقياسها، إلا أنه يجب عليه تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) إذا اختار المصدر حسب الفقرة "٤(د)" منه تطبيقه عند الاعتراف وقياسها.

(هـ) ملغاة.

(و) الأدوات المالية والعقود والالتزامات المتعلقة بمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) وذلك باستثناء:

(١) العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات من "٨" إلى "١٠" من هذا المعيار والتي ينطبق عليها هذا المعيار.

(٢) الفقرات "٣٣" و"٣٤" من هذا المعيار، والتي يتم تطبيقها على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاة فيما يتعلق بنظم خيارات الأسهم للعاملين ونظم شراء العاملين للأسهم، وجميع النظم الأخرى للمدفوعات المبنية على أسهم.

٥ – ملغاة.

٦ – ملغاه.

٧ – ملغاة.

٨- **يطبق هذا المعيار على عقود شراء أو بيع البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية كما لو كانت تلك العقود أدوات مالية وذلك باستثناء العقود التي يتم الدخول فيها واستمرار الاحتفاظ بها لأغراض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعلت أو الاستخدام. ولكن يتم تطبيق هذا المعيار على العقود التي تخصصها المنشأة للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً للفقرة "٥,٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية".**

٩- هناك طرق متعددة لتسوية عقود شراء أو بيع البنود غير المالية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية وتتضمن الحالات التالية:

(أ) عندما تسمح بنود العقد لأحد أطرافه بتسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية.

و(ب) عندما تكون المقدرة على التسوية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية غير صريحة في شروط العقد ولكن لدى المنشأة ممارسات سابقة في تسوية عقود مثيلة بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية (إما مع الطرف الآخر للعقد أو بالدخول في عقود مقاصة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو نهايته).

و(ج) عندما يكون للمنشأة ممارسات سابقة فعلية في عقود مثيلة في استلام مضمون العقد وإعادة بيعه خلال فترة زمنية قصيرة من تاريخ الاستلام بغرض تحقيق أرباح من التقلبات قصيرة المدى في الأسعار أو هامش الربح.

و(د) عندما تكون البنود غير المالية موضوع العقد قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية.

ولا يتم الدخول في العقد الذي تنطبق عليه الفقرة "ب " أو "ج" بغرض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام وعليه فإنه يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

أما العقود الأخرى والتي تنطبق عليها الفقرة "٨" فيتم تقييمها لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها واستمرار الاحتفاظ بها بغرض تسليم أو استلام البند غير المالي طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام وعليها يتم تحديد ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

١٠-تقع ضمن نطاق هذا المعيار العقود المكتوبة لحق خيار شراء أو بيع بنود غير مالية والتي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية على النحو الوارد بالفقرة "٩ (أ)" أو "٩ (د)" ولا يكون الدخول في مثل هذه العقود بغرض استلام أو تسليم البند غير المالي طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام.

تعريفات (راجع أيضاً الفقرات من "أت٣" إلى "أت ٢٣")

١١-تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>الأداة المالية:</u> هي أي عقد يؤدى إلى نشأة أصل مالي لمنشأة والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

<u>الأصل المالي:</u> هو أي أصل يكون إما:

(أ) نقدية.

أو(ب) أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

أو(ج) حق تعاقدي:

(١) لاستلام نقدية أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى.

أو (٢) لمبادلة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح لمصلحة المنشأة.

أو(د) عقد سيتم أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون:

(١) من غير المشتقات وتكون – أو قد تكون – المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها.

أو (٢) مشتقة سيتم – أو قد يتم – تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر، مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها. ولهذا الغرض لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات المالية المحملة بحق إعادة البيع والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦أ" و"١٦ب" أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية والمبوبة كأدوات حوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦ج" و"١٦د" أو التي تكون هي نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها.

الالتزام المالي: هو أي التزام يكون إما:

(أ) التزاماً تعاقدياً:

(١) لتسليم النقدية أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى.

أو (٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح في غير مصلحة المنشأة.

أو(ب) عقد سيتم – أو قد تتم – تسويته في أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون:

(١) من غير المشتقات وتكون – أو قد تكون – المنشأة ملتزمة بموجبه بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها

أو(٢) مشتقة سيتم – أو قد تم – تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر، مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها، ولهذا الغرض فإن الحقوق أو الخيارات أو الضمانات للاستحواذ على عدد محدد من أدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها مقابل مبلغ محدد من أي عملة تعتبر أدوات حقوق ملكية إذا عرضت لمنشأة الحقوق أو الخيارات أو الضمانات على الملاك الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق لملكية غير المشتقة بالنسبة والتناسب بينهم ولهذا الغرض أيضاً لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات المالية المحملة بحق إعادة البيع والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦أ" و"١٦ب" أو الأدوات التي تفرض على المنشأة لتزام بتسلم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول لمنشأة فقط عند لتصفية والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦ج" و"١٦د" أو التي تكون هي نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها.

وكاستثناء من هذا، يتم تبويب الأداة التي تستوفى تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت لها جميع الصفات وتستوفى كافة الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ"، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج"، "١٦د".

أداة حقوق الملكية: هي أي عقد يثبت الحق في باقى أصول منشأة بعد خصم جميع التزاماتها.

القيمة العادلة: السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥).

الأداة المحملة بحق إعادة البيع: هي الأداة المالية التي تعطى لحاملها الحق في إعادة بيع الأداة إلى مصدرها مقابل نقدية أو أي أصل مالي آخر أو لتي تعاد تلقائياً إلى مصدرها في حالة وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو في حالة وفاة أو تقاعد حامل الأداة.

١٢-تم تعريف المصطلحات التالية في ملحق (أ) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) وفي الفقرة "٩" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" وتستخدم في هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في معياري المحاسبة المصريين رقمي (٢٦) و(٤٧).

- التكلفة المستهلكة للأصل المالي أو الالتزام المالي.
- الاستبعاد من الدفاتر.
- المشتقة.
- طريقة الفائدة الفعلية.
- عقد الضمان المالي.
- الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
- الارتباط المؤكد.
- المعاملة المتوقعة.
- فعالية التغطية.
- البند المغطى.
- أداة التغطية.
- محتفظ به للمتاجرة.
- شراء أو بيع بالطريقة المعتادة.
- تكلفة المعاملة.

١٣-يطلق في هذا المعيار لفظ "عقد" أو "تعاقدي" على أي اتفاق بين طرفين أو أكثر يكون له آثار اقتصادية واضحة ويكون للأطراف اختيار ضئيل – أو لا يكون لهم اختيار بالمرة – لتجنب تلك الآثار حيث يكون ذلك الاتفاق نافذاً بحكم القانون، وعليه فإن العقود والأدوات المالية يمكن أن تأخذ صوراً متعددة ولا يتحتم أن تكون مكتوبة.

١٤-يقصد بلفظ "منشأة" في هذا المعيار الأفراد والشركات والمؤسسات والصناديق والهيئات الحكومية.

العرض

الالتزامات وحقوق المساهمين (راجع كذلك الفقرات من "أت ١٣" إلى "أت١٤ى" ومن "أت ٢٥" إلى "أت ٢٩أ")

١٥-عند الاعتراف الأولى يتعين على مصدر الأداة المالية تبويب الأداة أو مكوناتها كأصل مالي أو التزام مالي أو أداة حقوق ملكية وفقاً لجوهر الاتفاق التعاقدي وتعريفات الأصل المالي أو الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية.

١٦-عندما يقوم مصدر الأداة بتطبيق التعريفات الواردة في الفقرة "١١" لتحديد ما إذا كانت الأداة المالية أداة حقوق ملكية وليست التزاماً مالياً، فإن الأداة تكون أداة حقوق ملكية عندما – وفقط عندما – يتوافر الشرطان التاليان (أ) و(ب) معاً.

(أ) لا تتضمن الأداة أي التزام تعاقدي:

(١) لدفع النقدية أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى.

أو (٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط قد تكون في غير مصلحة المصدر.

و(ب) إذا كان سيتم – أو قد يتم – تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته، فتكون الأداة:

(١) أداة مالية غير مشتقة لا تتضمن التزاماً تعاقدياً على المصدر لتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته.

أو(٢) مشتقة سيتم تسويتها فقط بواسطة المصدر، الذي يقوم بمبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته، ولهذا الغرض فإن الحقوق أو الخيارات أو الضمانات للاستحواذ على عدد

محدد من أدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها مقابل مبلغ محدد من أي عملة تعتبر أدوات حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الضمانات على الملاك الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية غير المشتقة بالنسبة والتناسب بينهم ولهذا الغرض أيضاً لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته الأدوات التي لها كل السمات وتستوفى الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" أو التي تكون في حد ذاتها عقوداً للاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته.

ولا يعتبر أي التزام تعاقدي لا ينطبق عليه الشروط الواردة في (أ) و(ب) عاليه أداة حقوق ملكية بما في ذلك الالتزام الناشئ عن أداة مالية مشتقة ستؤدى – أو يمكن أن تؤدى – إلى الاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته. وكإستثناء من هذا يتم تبويب الأداة التي تستوفى تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت لها جميع الصفات وتستوفى الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د".

الأدوات المحملة بحق إعادة البيع

١٦أ- تتضمن الأدوات المالية المحملة بحق إعادة البيع (Puttable financial instruments) التزام تعاقدي على المصدر لإعادة شراء أو استهلاك الأداة مقابل نقدية أو أصل مالي آخر في حالة ممارسة الحق. وكإستثناء من تعريف الالتزام المالي فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الالتزام تبوب كأداة حقوق ملكية إذا توافرت فيها كل السمات التالية:

(أ) أنها تعطى لحاملها الحق في حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة في حالة تصفيتها. ويعنى صافي أصول المنشأة تلك الأصول التي تتبقى بعد خصم كل المطالبات الأخرى على هذه الأصول وتحسب الحصة التناسبية كالآتى:

(١) تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات بمبالغ متساوية.

و(٢) ضرب هذا المبلغ في عدد الوحدات التي تخص حامل الأداة المالية.

(ب) الأداة هي ضمن نوعية من الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات ولكى تكون الأداة ضمن هذه النوعية فيجب أن تتصف بالآتى:

(١) ليس لها أولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية.

و(٢) لا تحتاج إلى تحويلها إلى أداة أخرى قبل وجودها ضمن نوعية الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات.

(ج) أن تتشابه تماماً كافة الأدوات المالية والتي هي ضمن نوعية الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى. على سبيل المثال أن تكون كلها محملة بحق إعادة البيع وأن تكون المعادلة أو أي طريقة أخرى أستخدمت لحساب سعر إعادة الشراء أو الاستهلاك هي نفسها لكل الأدوات الموجودة ضمن هذه النوعية.

(د) وبخلاف التزام المصدر التعاقدي لإعادة الشراء أو استهلاك الأداة مقابل نقدية أو أصل مالي، لا تتضمن الأداة أي التزام تعاقدي لتقديم نقدية أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى أو استبدال أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بشروط ليست في صالح المنشأة كما أنها ليست عقد سيتم أو ربما يتم تسويته في أدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها كما هو موضح في الفقرة الفرعية (ب) من تعريف الالتزام المالي.

(هـ) يعتمد مجموع التدفقات النقدية المتوقعة للأداة طوال عمرها بشكل كبير على الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف بها وغير المعترف بها الخاصة بالمنشأة طوال عمر الأداة (باستبعاد أي آثار للأداة).

١٦ب- بالإضافة إلى كل السمات المذكورة عاليه ولكي تبوب أداة على أنها أداة حقوق ملكية يجب ألا يكون لدى المصدر أية أداة مالية أو عقد آخر:

(أ) يؤدى إلى إجمالي تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها (مع استبعاد تأثير هذه الأداة أو العقد).

و(ب) له تأثير جوهري في تحديد أو تقييد العائد المتبقى إلى حامل الأداة المحملة بحق إعادة البيع.

ولغرض تطبيق هذا الشرط، على المنشأة ألا تأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة كالواردة في فقرة "١٦أ" والتي تحتوي على شروط تعاقدية تشبه الشروط التعاقدية لعقد مماثل قد يتم بين حامل الأداة غير المالية والمنشأة المصدره. وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان هذا الشرط سيتم أستيفاؤه فعليها ألا تبوب هذه الأداة التي تحمل حق إعادة البيع كأداة حقوق ملكية.

الأدوات أو عناصر من الأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦ج- تحتوي بعض الأدوات المالية على التزام تعاقدي بأن تسلم المنشأة المصدرة إلى منشأة أخرى حصة تناسبية في صافي أصول الأولى فقط عند التصفية. وينشأ الالتزام بسبب أن التصفية إما مؤكدة الحدوث وهي خارج سيطرة المنشأة (مثل شركة محدودة المدة) أو أنها غير مؤكدة الحدوث إلا أنها تتم بأختيار حامل الأداة. وكإستثناء من تعريف الالتزام المالي فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الالتزام تبوب كأدة حقوق ملكية. إذا توفرت فيها كل السمات التالية:

(أ) أنها تعطى لحاملها الحق في حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة في حالة تصفيتها. ويعنى صافي أصول المنشأة تلك الأصول التي تتبقى بعد خصم كل المطالبات الأخرى على هذه الأصول وتحسب الحصة التناسبية كالآتى:

(١)تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات بمبالغ متساوية.

و(٢) ضرب هذا المبلغ في عدد الوحدات التي تخص حامل الأداة المالية.

(ب) الأداة هي ضمن نوعية من الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات. ولكي تكون الأداة ضمن هذه النوعية فيجب أن تتصف بالآتى:

(١) ليس لها اولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية.

و(٢) لا تحتاج إلى تحويلها إلى أداة أخرى قبل وجودها ضمن نوعية الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات.

(ج) أن كافة الأدوات المالية والتي هي ضمن نوعية الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى تتضمن التزام تعاقدي بنفس الشكل على المنشأة المصدرة لتسليم حصة تناسبية في صافي أصولها عند التصفية.

١٦د- بالإضافة إلى كل السمات المذكورة عاليه فلكي تبوب أداة على أنها أداة حقوق ملكية يجب ألا يكون لدى المصدر أداة مالية أو عقد:

(أ) يؤدى إلى إجمالي تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها (مع استبعاد تأثير هذه الأداة أو العقد).

و(ب) له تأثير جوهري في تحديد أو تقييد العائد المتبقى إلى حاملي الأدوات.

ولغرض تطبيق هذا الشرط، على المنشأة ألا تأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة كالواردة في فقرة ١٦ج والتي تحتوي على شروط تعاقدية تشبه الشروط التعاقدية لعقد مماثل قد يتم بين حامل الأداة غير المالية والمنشأة المصدرة. وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان هذا الشرط سيتم أستيفاؤه فعليها ألا تبوب هذه الأداة كأداة حقوق ملكية.

إعادة تبويب الأدوات المحملة بحق إعادة البيع والأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية:

١٦هـ – على المنشأة أن تبوب أداة مالية كأدة حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ"، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" من تاريخ تمتع الأداة بالسمات وأستيفائها للشروط الواردة في هذه الفقرات. وعلى المنشأة إعادة تبويب الأداة المالية من تاريخ توقف الأداة عن التمتع بكل السمات أو استيفائها كل الشروط الواردة في هذه الفقرات فعلى سبيل المثال إذا أستهلكت المنشأة كل أدواتها المالية غير المحملة بحق إعادة البيع وتبقت أي أدوات محملة بحق إعادة البيع ولها كل السمات ومستوفاه لكل الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" فعلى المنشأة أن تعيد تبويب الأدوات المحملة بحق إعادة البيع كأدوات حقوق ملكية من تاريخ أستهلاكها للأدوات غير المحملة بحق إعادة البيع.

١٦و – عند إعادة تبويب أداة طبقاً للفقرة "١٦هـ" على المنشأة أن تعالج ذلك محاسبياً كالآتى:

(أ) أن تعيد تبويب أداة حقوق الملكية كالتزام مالي من تاريخ توقف الأداة عن التمتع بكل السمات أو استيفائها لكل الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ"، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" ويقاس الالتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التبويب. وعلى المنشأة الأعتراف في حقوق الملكية بأى فرق بين الرصيد الدفترى لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للالتزام المالي في تاريخ إعادة التبويب.

(ب) أن تعيد تبويب الالتزام المالي كحقوق ملكية من تاريخ تمتع الأداة بكل السمات وإستيفائها لكل الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ"، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" وتقاس أداة حقوق الملكية بقيمة الرصيد الدفترى للالتزام المالي في تاريخ إعادة التبويب.

عدم وجود التزام تعاقدي بتسليم نقدية أو أصل مالي آخر الفقرة "١٦أ"

١٧-باستثناء الحالات الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" فإن من أهم ملامح التمييز بين الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية هو أنه بالنسبة للالتزام المالي يوجد التزام تعاقدي لأحد أطراف الأداة المالية (المصدر) بتسليم النقدية أو أصل مالي آخر للطرف الأخر (حامل الأداة) أو باستبدال الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع الحامل بشروط قد لا تكون في مصلحة المصدر. وبالرغم من أنه قد يحق لحامل أداة حقوق الملكية الحصول على حصة نسبية من أية توزيعات أرباح أو توزيعات ملكية أخرى فإنه ليس على المصدر التزام تعاقدي للوفاء بتلك التوزيعات حيث لا يمكن مطالبته بتسليم النقدية أو أصل مالي آخر لطرف آخر.

١٨-يعتبر جوهر الأداة المالية، وليس شكلها القانونى، هو العامل المتحكم في تبويبها في قائمة المركز المالي المنشأة وغالباً ما يكون الجوهر والشكل القانونى متوافقين ولكن هذا ليس هو الحال دائماً فهناك بعض الأدوات المالية التي تأخذ الشكل القانونى لحقوق الملكية إلا أنها تكون التزامات في جوهرها وهناك بعض الأدوات الأخرى التي تجمع الخواص المرتبطة بأدوات حقوق الملكية والخواص المرتبطة بالالتزامات المالية، على سبيل المثال:

(أ) تعتبر التزاماً مالياً الأسهم الممتازة التي تلزم المصدر باستردادها مقابل مبلغ محدد أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد، أو تعطى حاملها الحق في أن يطلب من المصدر استرداد الأداة في أو بعد تاريخ معين وبقيمة محددة أو قابلة للتحديد.

(ب) باستثناء هذه الأدوات التي تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" تعتبر التزاماً مالياً الأداة المالية التي تعطى لحاملها حق خيار ردها للمصدر مقابل نقدية أو أي أصل مالي آخر (أداة محملة بحق إعادة البيع Puttable instrument). ويكون الحال بالمثل حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقدية أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر له احتمال الارتفاع أو الانخفاض. باستثناء هذه الأدوات التي تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ"، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" فأن وجود الخيار لحامل الأداة في عرضها مرة أخرى على مصدرها مقابل نقدية أو أي أصل آخر يعنى في حد ذاته أن الأداة القابلة للعرض للبيع ينطبق عليها تعريف الالتزام المالي. على سبيل المثال، قد تعطى صناديق الاستثمار غير محددة الاستحقاق والمساهمات وبعض المنشآت التعاونية قد تعطى لحاملي حصصها أو لأعضائها الحق في استرداد حصص ملكيتهم، في أي

وقت مقابل نقدية مساوية لأنصبتهم النسبية في قيمة أصول المصدر والتي ينتج عنها تبويب حصص حاملي الوثائق والأعضاء كالتزامات مالية باستثناء هذه الأدوات التي تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د". وبالرغم من ذلك فإن التبويب كالتزام مالي لا يمنع استخدام أوصاف أخرى مثل "صافي قيمة الأصول المستحقة لحاملي الحصص" أو "التغير في صافي قيمة الأصول المستحقة لحاملي الحصص Unit Holders" في صلب القوائم المالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية مساهم فيها (مثل بعض صناديق الاستثمار) ولا يمنع كذلك من استخدام ايضاحات إضافية لتوضيح أن إجمالي حصص الأعضاء تتضمن بنوداً مثل الاحتياطيات التي ينطبق عليها تعريف حقوق الملكية، والأدوات القابلة للعرض للبيع التي لا ينطبق عليها هذا التعريف.

١٩- باستثناء هذه الأدوات التي تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د". إذا كانت المنشأة لا تمتلك الحق غير المشروط لتجنب دفع النقدية أو الأصول المالية الأخرى لتسوية التزام تعاقدي، فإن ذلك الالتزام ينطبق عليه تعريف الالتزام المالي، على سبيل المثال:

(أ) وجود حظر على مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزام تعاقدي مثل صعوبة الحصول على العملة الأجنبية أو الحاجة إلى الحصول على الموافقة على السداد من هيئة رقابية، هذا الحظر لا يلغى الالتزام التعاقدي للمنشأة ولا الحق التعاقدي لحامل الأداة.

(ب) وجود التزام تعاقدي مشروط بالنسبة للطرف الآخر عند ممارسة حقه في الاسترداد يعتبر التزاماً مالياً حيث إن المنشأة لا تمتلك الحق غير المشروط لتجنب تسليم النقدية أو أصل مالي آخر.

٢٠- يمكن للأداة المالية التي لا تؤدى صراحةً إلى نشوء التزام تعاقدي بسداد النقدية أو أصل مالي آخر أن تؤدى بطريقة غير مباشرة إلى نشوء التزام، وذلك من خلال شروطها وأحكامها، على سبيل المثال:

(أ) يمكن أن تتضمن الأداة المالية التزاماً غير مالي يجب تسويته عندما – وفقط عندما – تخفق المنشأة في القيام بالتوزيعات أو في إعادة الأداة، وإذا كان يمكن للمنشأة أن تتجنب تحويل النقدية أو أصل مالي آخر فقط عن طريق تسوية الالتزام غير المالي فتعتبر تلك الأداة المالية التزاماً مالياً.

(ب) تعتبر الأداة المالية التزاماً إذا كانت تشترط عند التسوية أن تقوم المنشأة بتسليم أي من:

(١) نقدية أو أصل مالي آخر.

أو (٢) أسهم المنشأة نفسها بحيث تتعدى قيمتها بصورة جوهرية قيمة النقدية أو الأصل المالي الآخر.

وبالرغم من أنه قد لا يكون على المنشأة الالتزام التعاقدي الصريح لتسليم نقدية أو أصل مالي آخر فإن بديل السداد عن طريق الأسهم يفترض التسوية النقدية، وفى كل الأحوال فإن حامل الأداة يضمن جوهرياً استلام مبلغ يساوي على الأقل خيار التسوية النقدية. (راجع الفقرة "٢١").

التسوية عن طريق أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الفقرة "١٦ ب "

٢١- لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية فقط لمجرد أنه قد يؤدى إلى تسليم أو استلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، فيمكن أن يكون للمنشأة حق أو التزام تعاقدي لتسليم أو استلام عدد من أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى متباينة بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المزمع تسليمها أو استلامها مساوية لمبلغ الحق أو الالتزام التعاقدي ويمكن أن يكون ذلك الحق أو الالتزام التعاقدي ذو قيمة ثابتة أو متغيرة كلياً أو جزئياً وفقاً للتغيرات في عوامل معينة غير السعر السوقى لأدوات حقوق الملكية للمنشأة (مثل سعر الفائدة أو سعر سلعة معينة أو سعر أداة مالية) ومن أمثلة ذلك (أ) عقد لتسليم أدوات حقوق ملكية المنشأة مساوية في القيمة لقيمة نقدية معينة مثل ١٠٠ و(ب) عقد لتسليم أدوات حقوق ملكية المنشأة مساوية في القيمة لقيمة وزن معين من الذهب (١٠٠ أوقية مثلاً). ويعتبر هذا العقد التزاماً مالياً على المنشأة حتى لو كان يجب على المنشأة أو بمقدورها تسليم أدوات حقوق ملكيتها، ولا تعتبر أداة حقوق ملكية، حيث إن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق ملكيتها كوسيلة لتسوية العقد، وبناء على ذلك فلا يكون في العقد قيمة متبقية في أصول الشركة بعد خصم جميع التزامات العقد.

٢٢- باستثناء ما جاء في الفقرة "٢٢أ" يعتبر أداة حقوق ملكية كل عقد تقوم المنشأة بتسويته عن طريق تسليم (أو استلام) عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، على سبيل المثال، فإن خيار الأسهم الصادر الذي يعطى الطرف الآخر حق شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل سعر محدد أو مقابل مبلغ محدد ثابت من سند، يعتبر أداة حقوق ملكية، ولا يمنع العقد من كونه أداة حقوق ملكية تلك التغيرات في القيمة العادلة للعقد والتي تنتج عن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق والتي لا تؤثر

بدورها على النقدية أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم دفعها أو استلامها أو على عدد أدوات حقوق الملكية التي سيتم تسليمها واستلامها عند تسوية العقد، وتضاف مباشرة إلى حقوق الملكية أية مبالغ يتم استلامها (مثل العلاوة المحصلة نظير خيار مكتوب أو ضمانة على أسهم المنشأة)، كما يخصم من حقوق الملكية أية مبالغ مدفوعة (مثل العلاوة المدفوعة نظير خيار تم شراؤه) ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في القوائم المالية.

٢٢أ- إذا كانت أدوات حقوق ملكية المنشأة ستستلم أو ستسلم بمعرفة المنشأة لتسوية عقد هي أدوات مالية محملة بحق إعادة البيع وتتمتع بكافة السمات وتستوفى كافة الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية وتتمتع بكافة السمات وتستوفى كافة الشروط الواردة في الفقرتين "١٦ج" و"١٦د"، يعتبر العقد أصل مالي أو التزام مالي حسب الأحوال. ويتضمن ذلك العقد الذي سيتم تسويته بمعرفة المنشأة عن طريق استلام أو تسليم عدد محدد من هذه الأدوات مقابل مبلغ محدد من النقدية أو أصل مالي آخر.

٢٣-باستثناء الحالات الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د"، يؤدى العقد الذي يتضمن التزاماً على المنشأة بشراء حقوق ملكيتها مقابل نقدية أو أصل مالي آخر إلى نشوء التزام مالي بالقيمة الحالية لمبلغ التسديد، (كما في حالة القيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل، أو سعر تنفيذ الخيار أو أي مبلغ تسديد آخر). ويكون هذا هو الحال حتى إذا كان العقد نفسه أداة حقوق ملكية، ومن أحد أمثلة ذلك التزام المنشأة بموجب عقد آجل لشراء أدوات حقوق ملكيتها مقابل نقدية. ويتم الاعتراف بالالتزام أولياً بالقيمة الحالية لمبلغ التسديد ويتم إعادة تبويبه بالاستبعاد من حقوق الملكية. لاحقاً لذلك، يتم قياس الالتزام المالي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). وإذا انقضى العقد بدون التسليم فيتم إعادة تبويب الرصيد الدفتري للالتزام المالي إلى حقوق الملكية، ويؤدى التزام المنشأة التعاقدي لشراء أدوات حقوق ملكيتها إلى نشوء التزام مالي بالقيمة الحالية لمبلغ التسديد حتى لو كان الالتزام بالشراء مشروطاً بقيام الطرف المقابل بممارسة حق الاسترداد (مثال: خيار البيع المكتوب الذي يعطى الطرف المقابل حق بيع أدوات حقوق ملكية المنشأة لها مقابل سعر ثابت).

٢٤-يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً كل عقد ستقوم المنشأة بتسويته عن طريق تسليم أو استلام عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدي متغير أو أداة مالية أخرى، ومن أمثلة ذلك عقد تقوم المنشأة بموجبه بتسليم ١٠٠ من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدي يتم حسابه ليكون مساوياً لقيمة ١٠٠ أوقية من الذهب.

مخصصات التسوية الطارئة

٢٥-يمكن أن تتطلب الأداة المالية قيام المنشأة بتسليم نقدية أو أصل مالي آخر أو تسويتها بحيث تكون التزاماً مالياً وذلك في حالة حدوث – أو عدم حدوث – أحداث مستقبلية غير مؤكدة الحدوث (أو استناداً إلى نتائج ظروف غير مؤكدة) والتي تكون خارج نطاق تحكم كل من مصدر وحامل الأداة وذلك مثل التغير في مؤشر بورصة الأوراق المالية أو مؤشر أسعار المستهلكين أو سعر الفائدة أو المتطلبات الضريبية أو الإيرادات المستقبلية للمصدر أو صافي أرباحه أو نسبة المديونية إلى رأس المال. ولا يكون لمصدر مثل تلك الأداة الحق المطلق لتجنب تسليم النقدية أو أصل مالي آخر (أو تسوية الأداة بطريقة تجعلها التزاماً مالياً) وعليه فتعتبر الأداة التزاماً مالياً على المصدر إلا إذا:

(أ) لم يكن حقيقياً ذلك الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يتطلب تسوية نقدية أو بواسطة أصل مالي آخر (أو فيما عدا ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً).

أو(ب) كان من الممكن أن يلتزم المصدر بتسوية الالتزام نقداً أو بواسطة أصل مالي آخر (أو فيما عدا ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المصدر.

أو(ج) تتمتع الأداة بكافة السمات واستيفائها لكافة الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب".

خيارات التسوية

٢٦-عندما تعطى أداة مالية مشتقة أحد الأطراف الخيار في كيفية تسويتها (مثلا أن يكون من حق المصدر أو حامل الأداة اختيار كيفية تسويتها نقداً أو عن طريق استبدال الأسهم بالنقدية) فتعتبر الأداة أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع خيارات التسوية ستؤدى إلى أن تكون أداة حقوق ملكية.

٢٧- من أمثلة الأداة المالية المشتقة ذات خيارات التسوية والتي تعتبر التزاماً مالياً حقوق خيار الأسهم التي يمكن للمصدر بموجبها اختيار التسوية، إما نقداً أو عن طريق مبادلة أسهم المصدر بالنقدية. وبالمثل، تقع ضمن نطاق هذا المعيار بعض عقود بيع أو شراء بند غير مالي مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة حيث يمكن تسويتها إما عن طريق تسليم بند غير مالي أو نقداً أو بواسطة أداة مالية أخرى (راجع الفقرات من "٨" إلى"١٠"). وتعتبر تلك العقود أصولاً أو التزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة

(راجع كذلك الفقرات من "أت٣٠" إلى "أت٣٥")

٢٨ – سيقوم مصدر الأداة المالية من غير المشتقات تقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن مكونات التزام وحقوق ملكية معاً. ويتم تبويب تلك المكونات بصورة منفصلة كأصول مالية أو التزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة رقم "١٥".

٢٩- تقوم المنشأة بالاعتراف بصورة منفصلة بمكونات الأداة المالية التي (أ) تؤدى إلى نشوء التزام مالي على المنشأة و(ب) تمنح لحامل الأداة خيار تحويلها إلى أداة حقوق ملكية للمنشأة. على سبيل المثال فإن السندات أو الأدوات المماثلة التي يمكن أن يقوم حاملها بتحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة تعتبر أدوات مالية مركبة، ومن وجهة نظر المنشأة فإن مثل تلك الأداة تمثل مكونين أساسيين، الأول التزام مالي (اتفاق تعاقدي لتسليم النقدية أو أصل مالي آخر) والثانى أداة حقوق ملكية (خيار للشراء يمنح حامل الأداة حق تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة خلال فترة زمنية محددة) ويعتبر الأثر الاقتصادى لإصدار مثل تلك الأداة مماثلاً لإصدار أداة دين بها أحكام للسداد المبكر وضمانات لشراء أسهم عادية أو إصدار أداة دين لضمانات شراء أسهم عادية يمكن فصلها، وعليه فإنه في كل الأحوال تقوم المنشأة بعرض مكونات الالتزامات وحقوق الملكية بصورة منفصلة في قائمة مركزها المالي.

٣٠- لا يتم مراجعة تبويب مكونات الالتزامات وحقوق الملكية الخاصة بالأداة القابلة للتحويل كنتيجة للتغير في احتمال ممارسة حق التحويل حتى إذا بدا ان ممارسة حق التحويل ستكون مجزية اقتصادياً لبعض حاملي الأداة حيث إنهم ليس من الضروري أن يفعلوا ما نتوقعه منهم لأسباب قد تتعلق مثلاً بالميزات الضريبية الناتجة عن التحويل والتي قد تتباين

بين مختلف حاملي الأسهم، بالإضافة إلى ذلك فإن احتمال التحويل قد يختلف من وقت إلى آخر ويبقى التزام المنشأة التعاقدي لسداد مدفوعات مستقبلية دائماً قائماً حتى نفاذه عن طريق التحويل أو استحقاق الأداة أو أية معاملة أخرى.

٣١- يتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) قياس الأصول المالية والالتزامات المالية أما أدوات حقوق الملكية فهى الأدوات التي تبقى لها حصة في أصول المنشأة بعد خصم جميع التزاماتها. وبناء على ذلك فانه عندما يتم توزيع الرصيد الدفتري الأولي للأداة المالية المركبة بين الالتزامات وحقوق الملكية، فيتم تحميل القيمة المتبقية بالمكون المتعلق بحقوق الملكية وذلك بعد خصم المبلغ المحدد للالتزامات من القيمة العادلة للأداة بأكملها، أما قيمة أية مشتقات ضمنية (مثل حق خيار الاسترداد) ضمن الأداة المالية المركبة بالاختلاف عن مكون حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق الملكية) فتكون ضمن مكون الالتزام. ويكون مجموع القيم الدفترية الموزعة بين مكونات الالتزامات وحقوق الملكية عند الاعتراف الأولى مساوياً دائماً للقيمة العادلة التي كان من الممكن إعطاؤها للأداة بأكملها ولا ينشأ عن الاعتراف الأولى بمكونات الأداة بصورة منفصلة أي مكسب أو خسارة.

٣٢- وفقاً للفقرة "٣١" يجب على مصدر السند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أن يقوم أولاً بتحديد القيمة الدفترية لمكون الالتزام عن طريق قياس القيمة العادلة لالتزام مماثل (بما في ذلك أية مشتقات مشمولة وليست من حقوق الملكية) لا يرتبط به أي مكون حقوق ملكية ثم يتم بعدها تحديد القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية والتي تتمثل في خيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية عن طريق خصم القيمة العادلة للالتزام المالي من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة بأكملها.

أسهم الخزينة (راجع كذلك الفقرة "أت ٣٦")

٣٣- إذا قامت المنشأة بإعادة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (أسهم خزينة) فيتم عرض تلك الأدوات مخصومة من حقوق الملكية ولا يجوز الاعتراف بأى مكسب أو خسارة في الأرباح أو الخسائر الناتجة عن شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق ملكية المنشأة هذه. ويمكن أن تقوم المنشأة أو أية منشأة أخرى تكون ضمن المجموعة بشراء تلك الأسهم والاحتفاظ بها ويتم الاعتراف بالقيمة المدفوعة أو المحصلة مباشرة في حقوق الملكية.

٣٣أ-تُشغّل بعض المنشآت، إما داخلياً أو خارجياً، صندوق استثمار يقدم منافع للمستثمرين يتم تحديدها بوحدات وثائق الصندوق ويتم الاعتراف بالتزامات مالية مقابل المبالغ التي سيتم سدادها لهؤلاء المستثمرين. وبالمثل، تصدر بعض المنشآت مجموعات من عقود التأمين بخاصية المشاركة المباشرة وتحتفظ هذه المنشآت بالبنود الضمنية محل العقد. وتتضمن بعض هذه الصناديق أو البنود الضمنية محل العقد أسهم الخزينة الخاصة بالمنشأة. وعلى الرغم من الفقرة "٣٣"، قد تختار المنشأة ألا تخصم من حقوق الملكية أسهم الخزينة الموجودة في هذا الصندوق أو التي تمثل البند الضمني محل العقد عندما، وفقط عندما، تقوم المنشأة باسترجاع أدوات حقوق الملكية الخاصة بها لهذا الغرض. بدلاً عن ذلك، قد تختار المنشأة الاستمرار في المحاسبة عن أسهم الخزينة هذه كحقوق ملكية وأن تقوم بالمحاسبة عن الأداة التي تم استرجاعها كما لو كانت الأداة أصلٍ مالٍ وتقيسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). ويكون هذا الاختيار غير قابل للرجوع فيه ويتم إجراؤه على مستوى كل أداة على حد. لأغراض إجراء هذا الاختيار، تتضمن عقود التأمين عقود الاستثمار ذات خواص المشاركة الاختيارية. (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) للمصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والتي تم تعريفها في ذلك المعيار).

٣٤-يتم الإفصاح بصورة منفصلة عن أسهم الخزينة التي تحتفظ بها المنشأة وذلك إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية" وإذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من أطراف ذوي علاقة فإنها تقوم بالإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة".

الفوائد وتوزيعات الأرباح والمكاسب والخسائر (راجع كذلك الفقرة "أت٣٧")

٣٥-يتم الاعتراف بالفوائد وتوزيعات الأرباح والمكاسب والخسائر المرتبطة بأداة مالية أو مكون يمثل التزاماً مالياً، كإيراد أو كمصروف في الأرباح أو الخسائر، أما توزيعات حاملي أدوات حقوق الملكية فتقوم المنشأة بخصمها مباشرة من حقوق الملكية. أما تكاليف المعاملة المتعلقة بحقوق الملكية، فيتم المحاسبة عنها بخصمها من حقوق الملكية.

٣٥أ-يتم المحاسبة عن ضريبة الدخل المرتبطة بتوزيعات حاملي أدوات حقوق الملكية وبتكاليف المعاملة المتعلقة بحقوق الملكية، وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

٣٦-يحدد تبويب الأداة المالية كالتزام مالي أو أداة حقوق ملكية ما إذا كان سيتم الاعتراف بالفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر المتعلقة بتلك الأداة كإيراد أو مصروف في الأرباح أو الخسائر، وعليه يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على الأسهم والتي تم الاعتراف بها بالكامل كالتزامات كمصروفات بنفس طريقة الفوائد بالنسبة للسند، وبالمثل يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالاستردادات أو إعادة تمويل أدوات حقوق ملكية كتغير في حقوق الملكية. ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في القوائم المالية.

٣٧-عادة ما تتحمل المنشأة تكاليف مختلفة لإصدار أو اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مثل رسوم التسجيل والرسوم القانونية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبين وغيرهم وتكاليف الطباعة وضرائب الدمغة... الخ. ويتم المحاسبة عن تكلفة المعاملة التي تتعلق بحقوق الملكية عن طريق خصمها من حقوق الملكية وذلك في الحدود التي تكون فيها تلك التكلفة الإضافية مرتبطة ارتباطاً مباشراً بمعاملة حقوق الملكية والتي كان من الممكن تجنبها في أحوال أخرى. ويتم الاعتراف كمصروف بتكاليف معاملة حقوق الملكية التي تم إلغائها.

٣٨-يتم توزيع تكلفة المعاملة المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة على مكونات الالتزامات وحقوق الملكية للأداة بنفس نسبة توزيع حصيلة تلك المكونات، أما تكاليف المعاملات التي ترتبط مجتمعة بأكثر من معاملة تتم في وقت واحد (مثل تكاليف طرح بعض الأسهم وقيد أسهم أخرى في بورصة الأوراق المالية في وقت واحد) فيتم توزيعها على تلك المعاملات على أساس معقول ومتناسب مع المعاملات المماثلة.

٣٩-يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن تكاليف المعاملة التي تمت المحاسبة عنها بخصمها من حقوق الملكية خلال الفترة وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية".

٤٠-يمكن عرض توزيعات الأرباح التي تم تبويبها كمصروف في قائمة الدخل إما مع الفوائد على الالتزامات الأخرى أو كبند منفصل وبما لا يخالف نصوص القانون والبند (٥أ) من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨). وبالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار، يخضع الإفصاح عن الفوائد وتوزيعات الأرباح لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (١) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٠). وفى بعض الأحيان يفضل الإفصاح عن كل من الفوائد وتوزيعات الأرباح في قائمة الدخل بصورة منفصلة نظراً لوجود فروق بينهما في بعض الأمور مثل الخضوع للضرائب ويخضع الإفصاح عن الآثار الضريبية لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤).

٤١-يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات في القيمة الدفترية للالتزام المالي كدخل أو مصروف في الأرباح أو الخسائر وذلك عندما تكون تلك الأرباح / الخسائر مرتبطة بأداة تتضمن حق حاملها في الحصة المتبقية في أصول المنشأة مقابل نقدية أو أصل مالي أخر (راجع الفقرة "١٨ (ب)"). وتقوم المنشأة بعرض أية أرباح أو خسائر ناتجة عن إعادة قياس تلك الأداة بصورة منفصلة في صلب قائمة الدخل عندما يكون ذلك ملائماً في شرح أداء المنشأة وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١).

إجراء المقاصة بين أصل والتزام مالي

(راجع كذلك الفقرات "أت٣٨إ" إلى "أت٣٨و" و"أت ٣٩")

٤٢-يتم عمل مقاصة بين أصل مالي والتزام مالي وعرض صافي المقاصة في الميزانية عندما، وفقط عندما:

(أ) تمتلك لمنشأة حالياً الحق لقانونى لقابل للنفاذ لإجراء المقاصة بين المبلغ المعترف بها و(ب) لدى المنشأة النية إما لإجراء التسوية على اساس صافي المبالغ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن واحد.

وعند المحاسبة عن تحويل أصل مالي غير مؤهل للاستبعاد من الدفاتر، لا تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصل المحول والالتزام المرتبط به (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) فقرة "٢٢,٢,٣").

٤٣- يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس القيمة الصافية، عندما يعكس ذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمنشأة الناتجة عن تسوية اثنين أو أكثر من الأدوات المالية المنفصلة. وعندما يكون للمنشأة الحق في استلام أو دفع مبلغ صافي واحد وتنوى عمل ذلك، فإن لديها بالفعل أصل مالي واحد أو التزام مالي واحد. أما في الأحوال الأخرى، فيتم عرض كل من الأصول المالية والالتزامات المالية بصورة منفصلة عن بعضهما وبشكل يتوافق مع الخصائص المرتبطة بكل منهما مثل موارد المنشأة والتزاماتها. ويجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة وفقاً للفقرات "١٣ب" إلى "١٣هـ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) وذلك بالنسبة للأدوات المالية التي تم الاعتراف بها والتي تقع في نطاق الفقرة "١٣أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠).

٤٤- يختلف إجراء المقاصة بين الأصل المالي والالتزام المالي المعترف بهما مع عرض الصافي عن الاعتراف بالأصل أو الالتزام، وبالرغم من ان إجراء المقاصة لا يؤدى إلى الاعتراف بأية أرباح أو خسائر فإن استبعاد الأداة المالية من الدفاتر لا يؤدى فقط إلى إلغاء من الميزانية بند سبق الاعتراف به ولكنه قد يؤدى كذلك إلى الاعتراف بربح أو خسارة.

٤٥- يعتبر حق إجراء المقاصة حقاً قانونياً للمدين بموجب العقد أو خلافه أو إلغاء كل أو جزء من مبلغ مستحق للدائن عن طريق خصم مبلغ مستحق من الدائن مقابل هذا المبلغ، وفى بعض الحالات غير العادية قد يكون للمدين حقاً قانونياً لتسوية مبلغ مستحق من طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن بشرط وجود اتفاقية بين الأطراف الثلاثة تنص صراحة على حق المدين في إجراء المقاصة. وحيث أن حق إجراء المقاصة يعتبر إجراء قانونياً، إلا أن الظروف المؤيدة له قد تختلف ويجب دائماً الأخذ في الاعتبار القوانين الحاكمة للعلاقة بين الأطراف.

٤٦- ان وجود حق قابل للنفاذ لإجراء المقاصة بين الأصل المالي والالتزام المالي من شأنه أن يؤثر على الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل المالي والالتزام المالي كما يؤثر على تعرض المنشأة لمخاطر الائتمان والسيولة، إلا أن وجود الحق بحد ذاته لا يعتبر أساساً كافياً لإجراء المقاصة، ففى غياب النية لممارسة الحق أو إجراء التسوية في آن واحد لا تتأثر التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة لا من حيث القيمة أو التوقيت.

وعندما تنوى المنشأة ممارسة الحق أو إجراء التسوية في آن واحد فان عرض الأصل والالتزام على أساس القيم الصافية يعكس التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة بصورة أكثر ملاءمة من حيث القيمة والتوقيت، كما يعكس كذلك المخاطر التي تتعرض لها تلك التدفقات. ولا تكفي نية أحد أو كلا الطرفين لإجراء التسوية على اساس القيم الصافية بدون وجود حق قانونى لذلك كمبرر لإجراء المقاصة حيث إن الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل والالتزام المالي منفرداً تبقى كما هي بدون تغيير.

٤٧- قد تتأثر نية المنشأة بالنسبة لتسوية أصول والتزماتات معينة بممارساتها العادية وبمتطلبات الأسواق المالية وبالظروف الأخرى التي يمكن أن تحد من قدرة المنشأة على إجراء التسوية أو التسوية الصافية في آن واحد، وعندما يكون للمنشأة حق إجراء المقاصة ولكنها لا تنوى التسوية الصافية أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن واحد فيجب الإفصاح عن تأثير ذلك الحق على المخاطر الائتمانية للمنشأة وذلك وفقاً للفقرة "٣٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠).

٤٨- يمكن مثلاً حدوث التسوية المتزامنة لأداتين ماليتين، عن طريق عمليات غرفة المقاصة في الأسواق المالية المنظمة أو المبادلة المباشرة (وجهاً لوجه)، وفى تلك الظروف تكون التدفقات النقدية فعلياً مساوية لقيمة واحدة صافية، ولا تكون المنشأة معرضة لمخاطر الائتمان أو السيولة، وفى ظروف أخرى يمكن أن تقوم المنشأة بتسوية أداتين عن طريق دفع أو استلام مبالغ منفصلة مما يعرضها لمخاطر الائتمان وذلك بالنسبة للقيمة الكلية للأصل أو يعرضها كذلك لمخاطر السيولة وذلك بالنسبة للقيمة الكلية للالتزام، ويمكن أن يكون هذا التعرض للمخاطر كبيراً بالرغم من صغره النسبى، وعليه فلا يعتبر تحقيق الأصل المالي وتسوية الالتزام المالي متزامنين إلا إذا تمت المعاملات المتعلقة بذلك في نفس اللحظة.

٤٩- بصفة عامة فإن الشروط الواردة في الفقرة "٤٢" لا تتحقق وغالباً ما يكون إجراء المقاصة غير ملائم عندما:

(أ) يتم استخدام عدة أدوات مالية لمحاكاة الملامح العامة لأداة مالية واحدة (أداة اصطناعية (synthetic instrument).

أو(ب) تنشأ الأصول المالية والالتزامات المالية من أدوات مالية معرضة لنفس المخاطر الرئيسية (مثل الأصول والالتزامات داخل محفظة من العقود الآجلة أو المشتقات الأخرى) إلا أنها تتضمن أطرافاً مختلفة.

أو(ج) يتم تقديم أصول مالية أو غير مالية كضمانات لالتزامات مالية غير قابلة للاسترداد (non-recourse).

أو (د) يتم تجنيب أصول مالية في صندوق منفصل بواسطة مدين بغرض التخلص من التزام معين بدون أن يتم قبول تلك الأصول بواسطة الدائن لتسوية الالتزام (مثل ارتباطات استهلاك الدين Sinking Fund arrangement).

أو(هـ) من المتوقع أن يتم استرداد الالتزامات التي تكبدتها المنشأة كنتيجة لأحداث أدت إلى حدوث خسائر من المتوقع استردادها من طرف ثالث بواسطة مطالبة بموجب عقد تأمين.

٥٠-يمكن للمنشأة التي تدخل في عدد من معاملات الأدوات المالية مع طرف واحد أن تدخل في "اتفاقية تصفية رئيسية Master netting arrangement" مع ذلك الطرف ويسمح ذلك الاتفاق بإجراء تسوية واحدة صافية لجميع الأدوات المالية التي يغطيها الاتفاق وذلك في حالة إخفاق أو إنهاء أي عقد، وعادة ما تستخدم المؤسسات المالية تلك الاتفاقات لتوفير الحماية ضد الخسارة في حالات الإفلاس أو الظروف الأخرى التي تؤدى إلى عدم قدرة أحد الأطراف على الوفاء بالتزاماته، وعادة ما تمنح اتفاقية التسوية الرئيسية الحق لإجراء مقاصة ويصبح هذا الحق قابلاً للنفاذ كما يؤثر على تحقق الأصول المالية أو تسويتها فقط في الوقت اللاحق لحدوث إخفاق معين أو في الظروف الأخرى التي ليس من المتوقع حدوثها في الأحوال العادية لسير الأعمال. ولا تكون اتفاقية التصفية الرئيسية أساساً لإجراء المقاصة إلا في حالة توافر الشرطين الواردين في الفقرة "٤٢". وعندما لا يتم إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية الخاضعة لاتفاقية التصفية الرئيسية يجب الإفصاح عن تأثير الاتفاق على تعرض المنشأة للخطر الائتمانى وفقاً للفقرة "٣٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠).

٥١ إلى ٩٥- ملغاة.

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

٩٦- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الصادر عام ٢٠١٦ ويسري تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" ٢٠١٩ في نفس التوقيت. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

٩٧-يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار بأثر رجعي.

ملحق (أ)
إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

أت ١- تشرح إرشادات التطبيق هذه كيفية تطبيق نواحي معينة من المعيار.

أت ٢- لا يتناول هذا المعيار الاعتراف بالأدوات المالية أو قياسها. ويتضمن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) المتطلبات الخاصة بالاعتراف بالأدوات المالية وقياسها.

تعريفات (الفقرات من "١١" إلى "١٤")

الأصول المالية والالتزامات المالية

أت ٣- تعتبر النقدية أصلاً مالياً حيث إنها تمثل وسيلة المبادلة، وعليه فتعتبر هي أساس قياس جميع المعاملات والاعتراف بها في القوائم المالية. فتعتبر الوديعة النقدية في بنك أو في مؤسسة مالية مماثلة أصلاً مالياً، لأنها تمثل الحق التعاقدي للمودع للحصول على نقدية من المؤسسة المالية وأن يقوم بتحرير شيك أو أداة مماثلة مسحوبة على الرصيد لصالح دائن معين وفاء لالتزام مالي.

أت ٤- من الأمثلة الشائعة للأصول المالية، التي تمثل حقاً تعاقدياً لاستلام النقدية في المستقبل، والالتزامات المالية المقابلة التي تمثل التزاماً تعاقدياً لتسليم النقدية في المستقبل ما يلي:

(أ) حسابات العملاء والموردون.

(ب) أوراق القبض وأوراق الدفع.

(ج) الإقراض والإقتراض.

(د) السندات المستحقة للتحصيل والدفع.

وفي كل حالة، فإن الحق التعاقدي لأحد الأطراف لاستلام (أو التزام بتسليم) النقدية يقابله التزام الطرف المقابل بالتسليم (أو حقه في الاستلام).

أت ٥- من أنواع الأدوات المالية الأخرى الأدوات التي تكون فيها المنفعة الاقتصادية المزمع الحصول عليها أو إعطائها أصلاً مالياً غير النقدية. وتعتبر السندات أصولاً مالية لأنها تمثل التزاماً على الحكومة المصدرة بسداد النقدية، وعليه فإنها تعتبر أصلاً مالياً لحاملها والتزاماً مالياً على مصدرها.

أت ٦- غالباً ما تعطى أدوات الدين المستمرة (Perpetual Debt Instruments) (مثل السندات المستمرة والقروض وصكوك رأس المال) لحاملها الحق في استلام مبالغ في تواريخ محددة تمتد إلى المستقبل غير المحدد، وذلك تحت حساب الفوائد، وذلك إما بدون الحق في استرداد رأس المال الأصلي أو مع وجود الحق في استرداده ولكن بموجب شروط تجعل ذلك الاسترداد بعيد الاحتمال أو ممكن الحدوث في المستقبل البعيد جداً. على سبيل المثال، يمكن أن تصدر المنشأة أداة مالية تتطلب منها سداد مدفوعات سنوية مستمرة تساوى سعر فائدة محدد يساوي ٨% يطبق على قيمة إسمية معينة أو على رأس المال الأصلي المساوي مثلاً ١٠٠٠ جنيه وبافتراض أن الـ ٨% هي سعر الفائدة في السوق بالنسبة للأداة وقت إصدارها، فإن المصدر يلتزم تعاقدياً بسداد مدفوعات الفوائد المستقبلية، بحيث تكون قيمتها العادلة (الحالية) ١٠٠٠ وحدة نقدية عند الاعتراف الأولى. بناء على ذلك يكون لكل من حامل الأداة ومصدرها أصلاً مالياً والتزاماً مالياً، على الترتيب.

أت ٧- يعتبر الحق أو الالتزام التعاقدي لاستلام أو تسليم أو مبادلة الأدوات المالية في حد ذاته أداة مالية. فينطبق على سلسلة الحقوق أو الالتزامات التعاقدية تعريف الأداة المالية، إذا كانت ستؤدى في النهاية إلى استلام أو دفع النقدية، أو إلى اقتناء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

أت ٨- قد تكون المقدرة على ممارسة الحق التعاقدي أو متطلبات الوفاء بالتزام تعاقدي مطلقة، وقد تكون مشروطة بحدوث حدث معين في المستقبل. فمثلاً، تعتبر الضمانة المالية حقاً تعاقدياً للمقرض لاستلام النقدية من الضامن، والتزاماً تعاقدياً مقابلاً على الضامن للدفع إلى المقرض، في حالة إخفاق المقترض. ويعتبر الحق والالتزام التعاقدي موجودين بسبب معاملة سابقة أو حدث سابق (افتراض الضمانة)، بالرغم من أن مقدرة المقترض على ممارسة الحق ومتطلبات الضامن للوفاء بالتزامه مشروطين هما الاثنين على حدث مستقبلي هو إخفاق المقترض. وعليه فإن الحق أو الالتزام المشروطان ينطبق عليهما تعريف الأصل المالي والالتزام المالي، بالرغم من أنه ليس دائماً ما تكون تلك الأصول والالتزامات معترف بها في القوائم المالية. ومن ضمن الحقوق والالتزامات المشروطة عقود التأمين التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) " عقود التأمين".

أت ٩- ملغاة.

أت ١٠- لا تعتبر الأصول الملموسة (مثل المخزون والأصول الثابتة) والأصول المعنوية (مثل العلامات التجارية والبراءات) أصولاً مالية. ويؤدى التحكم في مثل تلك الأصول الملموسة وغير الملموسة إلى خلق الفرصة لتوليد تدفقات نقدية داخلة أو أصل مالي آخر، ولكن لا يؤدى إلى نشوء حق حالي لاستلام النقدية أو أصل مالي آخر.

أت ١١- لا تعتبر أصولاً مالية الأصول (مثل المصروفات المدفوعة مقدماً) التي تتمثل منافعها الاقتصادية المستقبلية في استلام السلع أو الخدمات، وليس الحق في استلام النقدية أو أصل مالي آخر. وبالمثل، فإن البنود مثل الإيراد المؤجل ومعظم التزامات الضمان لا تعتبر التزامات مالية، ذلك لأن المنافع الاقتصادية المدفوعة والمرتبطة بها تتمثل في تسليم السلع والخدمات وليست التزاماً تعاقدياً لدفع النقدية أو أصل مالي آخر.

أت١٢- لا تعتبر التزامات مالية أو أصولاً مالية تلك الالتزامات أو الأصول غير التعاقدية (مثل ضرائب الدخل التي تنشأ كنتيجة لمتطلبات نظامية تفرضها الحكومات). ويتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" أسس المحاسبة عن ضرائب الدخل، وبالمثل فإن الالتزامات الضمنية Constructive Liabilities المعرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) لا تعتبر التزامات مالية لأنها لا تنشأ من عقود.

أدوات حقوق الملكية

أت١٣- من أمثلة أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير المحملة بحق إعادة البيع Non-Puttable وبعض الأدوات المحملة بحق إعادة البيع (راجع الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب") وبعض الأدوات التي تفرض على المنشأة التزاما بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية (راجع الفقرتين "١٦ج" و"١٦د") وبعض أنواع الأسهم الممتازة Preference Shares (راجع الفقرتين "أت٢٥" و"أت٢٦")، والضمانات أو خيارات الشراء المكتوبة Written Sell Options التي تسمح لحاملها بالاكتتاب في أو شراء عدد محدد من الأسهم العادية غير القابلة للبيع للمنشأة المصدرة، وذلك مقابل مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر. ويعتبر التزام المنشأة بإصدار أو شراء عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي معين أو أصل مالي آخر في حد ذاته أداة حقوق ملكية للمنشأة (فيما عدا ما جاء في الفقرة

"٢٢أ"). وبالرغم من ذلك، إذا اشتمل العقد على التزام على المؤسسة بدفع النقدية أو أصل مالي آخر، فإن ذلك يؤدى إلى نشوء التزام يعادل القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (راجع الفقرة "أت ٢٧ (أ)") ويعتبر مصدر الأسهم العادية غير القابلة للبيع قد تعهد بالتزام معين، عندما يقوم رسمياً بإجراء توزيعات، ويصبح ملتزماً قانوناً تجاه المساهمين بذلك. ويكون ذلك هو الحال بعد إعلان توزيعات الأرباح، أو عندما تصفى المنشأة فسيتم توزيع أية أصول متبقية على المساهمين بعد الوفاء بالالتزامات.

أت١٤- لا تعتبر أصولاً مالية خيارات الشراء أو العقود المماثلة الأخرى التي تعطى المنشأة حق إعادة شراء عدد محدد من أدوات حقوق الملكية لها مقابل تسليم مبلغ نقدي معين أو أصل مالي آخر (فيما عدا ما جاء بالفقرة "٢٢أ")، إلا أنه يتم خصم أي مبالغ مدفوعة في سياق هذه العقود من حقوق الملكية.

نوعية الأدوات التي تكمل كل النوعيات الأخرى (الفقرتان "١٦أ(ب)" و"١٦ج(ب)")

أت١٤أ- أحد السمات الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ج" أن تكون الأداة المالية ضمن نوعية الأدوات التي تكمل كل النوعيات الأخرى.

أت١٤ب- عند تحديد ما إذا كانت الأداة ضمن نوعية الأدوات المكملة، على المنشأة تقييم مطالبة الأداة عند التصفية وكأنها ستصفى في التاريخ الذي ستقوم فيه بتبويب الأداة. وعلى المنشأة أن تعيد النظر في التبويب إذا كان هناك تغير في الظروف ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بإصدار أو استهلاك أداة مالية أخرى فمن الممكن أن يؤثر ذلك على ما إذا كانت الأداة محل التبويب هي ضمن نوعية الأدوات المكملة لكل النوعيات الأخرى أم لا.

أت١٤ج- الأداة التي لها حق امتياز عند تصفيه المنشأة لا تعد أداة لها حق نصيب تناسبي في صافي أصول المنشأة. فعلى سبيل المثال، الأداة لها حق امتياز في التصفية إذا أعطت الحق لحاملها في توزيعات أرباح محددة عند التصفية بالإضافة إلى نصيب في صافي أصول المنشأة في حين أن الأدوات الأخرى في نوعية الأدوات المكملة ولها حق حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة لا تتمتع بنفس الحقوق عند التصفية.

أت١٤د- إذا كان لدى المنشأة نوعية واحدة من الأدوات المالية تعامل هذه النوعية على أنها مكملة لكل النوعيات الأخرى.

التدفقات النقدية المتوقعة المتعلقة بالأداة خلال عمرها (فقرة "١٦أ(هـ)")

أت١٤هـ- يجب حساب التدفقات النقدية المتوقعة للأداة خلال عمرها على أساس الأرباح أو الخسائر أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف بها أو غير المعترف بها للمنشأة خلال عمر الأداة. ويقاس الربح أو الخسارة والتغير في صافي الأصول المعترف بها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة.

المعاملات التي يقوم بها حامل أداة من غير أصحاب المنشأة (الفقرتان ١٦أ"، "١٦ج")

أت١٤و- قد يدخل حامل لأداة مالية محملة بحق إعادة البيع أو أداة تفرض على المنشأة التزاما بتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية في معاملة مع المنشأة بصفة غير صفة صاحب المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يكون حامل الأداة هو أيضاً أحد الموظفين في المنشأة وعند تحديد ما إذا كانت الأداة يجب أن تبوب كحقوق ملكية طبقاً للفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" يجب فقط الأخذ في الاعتبار التدفقات النقدية والشروط التعاقدية للأداة المتعلقة بحامل الأداة كأحد أصحاب المنشأة.

أت١٤ز- كمثال، شركة توصية فيها شركاء موصين وشركاء متضامنون قد يقوم بعض من الشركاء المتضامنون بتقديم ضمانة إلى المنشأة وقد يحصلون على مقابل لتقديم هذه الضمانة. وفى مثل هذه الحالة فالضمانة والتدفقات النقدية الناشئة عنها ترتبط بحاملي أدوات بصفتهم ضامنون وليس بصفتهم أصحاب المنشأة. لذلك فإن مثل هذه الضمانة والتدفقات النقدية الناشئة عنها لا ينتج عنها أن يصبح الشركاء المتضامنون مكملين للشركاء الموصين وبالتالي يجب عدم أخذ ذلك في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأدوات الشركاء الموصين وأدوات الشركاء المتضامنين متشابهة تماماً.

أت١٤ح- مثال آخر عندما توجد ترتيبات معينة للمشاركة في الأرباح أو الخسائر والتي توزع الأرباح أو الخسائر على حاملي الأدوات بناء على تقديمهم لخدمات أو توليدهم لأعمال خلال الفترة الحالية والفترات السابقة. هذه الترتيبات هي معاملات مع حاملي أدوات بصفتهم غير مالكين للمنشأة، ويجب عدم أخذها في الاعتبار عند تقييم السمات الواردة

في الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج". ومع هذا فإن ترتيبات الأرباح أو الخسائر والتي توزع الأرباح أو الخسائر على حاملي الأدوات بناء على قيم أدواتهم بالنسبة للآخرين في نفس نوعية الأدوات فإن هذه المعاملات تمثل معاملات مع حاملي أدوات بصفتهم أصحاب المنشأة ويجب أخذها في الاعتبار عند تقييم السمات الواردة في الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج".

أت١٤ط- يجب أن تتماثل التدفقات النقدية والشروط التعاقدية لمعاملة مع حامل أداة (ليس بصفته من أصحاب المنشأة) والمنشأة المصدرة مع معاملة مثيلة قد تقع بين غير حامل لأداة والمنشأة المصدرة.

عدم وجود أدوات مالية أو عقود أخرى بإجمالي تدفقات نقدية تحدد أو تقيد جوهرياً العائد المتبقي لحامل الأداة (الفقرتان "١٦ب" و"١٦د")

أت١٤ى- كشرط لتبويب أداة مالية كحقوق مالية والتي تستوفى الشروط الواردة في الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" ألا يكون لدى المنشأة أدوات مالية أو عقود أخرى.

(أ) تؤدى إلى إجمالي تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها.

(ب) لها تأثير جوهري في تحديد أو تقييد العائد المتبقي.

إلا أنه عندما يتم الدخول في الأدوات التالية بالشروط التجارية العادية مع طرف غير ذي علاقة فمن غير المتوقع أن يمنع ذلك الأدوات والتي تستوفى الشروط الواردة في الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" من أن يتم تبويبها كحقوق ملكية:

(أ) الأدوات التي ينشأ عنها تدفقات نقدية تعتمد جوهرياً على أصول معينة من أصول المنشأة.

(ب) الأدوات التي ينشأ عنها تدفقات نقدية تعتمد على نسبة من الإيراد.

(ج) العقود المصممة لإثابة موظفين بعينهم عن خدمات أدوها للمنشأة.

(د) العقود التي تتطلب دفع نسبة ضئيلة من الأرباح مقابل خدمات أديت أو بضائع وردت.

الأدوات المالية المشتقة

أت١٥- تتضمن الأدوات المالية الأدوات الأساسية (مثل أوراق القبض والدفع وأدوات حقوق الملكية) والأدوات المالية المشتقة (مثل الخيارات المالية Futures and Forwards وعقود مبادلة سعر الفائدة وعقود مبادلة العملة). وينطبق على الأدوات المالية المشتقة تعريف الأدوات المالية، وبناء على ذلك تدخل في نطاق هذا المعيار.

أت١٦- تؤدى الأدوات المالية المشتقة إلى نشوء حقوق والتزامات لها تأثير تحويل خطر مالي أو أكثر كامن في الأداة المالية الأصلية بين أطراف الأداة. فعند نشوئها، تعطى الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الالتزامات مع طرف آخر. بموجب شروط تكون غالباً في صالح هذا الطرف، أو تفرض عليه التزاماً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع طرف آخر، بموجب شروط تكون غالباً في غير صالحه. بالرغم من ذلك، فإنها عامة(*) لا تؤدى إلى تحويل الأداة المالية الأصلية عند نشوء العقد، وليس من الضروري أن يحدث هذا التحويل عند استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات، في آن واحد، حقاً والتزاماً لإجراء المبادلة. ونظراً لأنه يتم تحديد شروط المبادلة عند نشوء الأداة المشتقة، فقد تصبح تلك الظروف في صالح المنشأة مع تغير الأسعار في الأسواق المالية.

أت١٧- يعطى خيار البيع أو الشراء لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية (أي الأدوات المالية من غير حقوق الملكية للمنشأة ذاتها) لحامله حق الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة المرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. وعلى عكس ذلك فإن مصدر الخيار يلتزم بالتنازل عن المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة أو تحمل الخسارة المحتملة للمنافع الاقتصادية المرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. وينطبق على كل من الحق التعاقدي لحامل الأداة والتزام المصدر تعريف الأصل المالي والالتزام المالي على الترتيب. ويمكن أن تكون الأداة المالية موضوع عقد الخيار أي أصل مالي، بما في ذلك الأسهم في منشآت أخرى والأدوات المحملة بالفوائد. ويمكن أن يتطلب الخيار من مصدره أن يصدر أداة دين، بدلاً من تحويل أصل مالي، إلا أن الأداة موضوع الخيار تمثل في حد ذاتها أصلاً مالياً لحاملها إذا تم ممارسة الخيار.

(*) ينطبق هذا على معظم، وليس كل، المشتقات، فمثلاً، في بعض عقود مبادلة أسعار الفائدة ذات العملات المختلفة، يتم مبادلة المبلغ الأصلي عند نشوء العقد (وإعادة مبادلته عند الاستحقاق)

ويعتبر حق حامل الخيار لمبادلة الأصل المالي بموجب شروطاً غالباً ما تكون في صالح المنشأة وكذلك التزام مصدر الخيار بمبادلة الأصل المالي بموجب شروطاً غالباً ما تكون في غير صالح المنشأة مختلفاً عن الأصل المالي المزمع مبادلته عند ممارسة الخيار. ولا تتأثر طبيعة حق الحامل والتزام المصدر بدرجة احتمال ممارسة الخيار من عدمه.

أت١٨- من الأمثلة الأخرى للأدوات المالية المشتقة عقد آجل من المزمع تسويته خلال ستة أشهر، ويتعهد أحد الطرفين (المشترى) بتسليم ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل سندات حكومية بفائدة ثابتة بقيمة إسمية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بينما يتعهد الطرف الآخر (البائع) بتسليم سندات حكومية بفائدة ثابتة بقيمة إسمية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل ١٠٠٠٠٠٠ جنيه. وخلال الأشهر الست، يكون لدى الطرفين حقاً تعاقدياً والتزاماً تعاقدياً لمبادلة الأدوات المالية. وفى حالة ارتفاع سعر السندات الحكومية عن ١٠٠٠٠٠٠ جنيه تصبح الظروف في صالح المشترى وفي غير صالح البائع، ويصبح الوضع عكسياً في حالة انخفاض السعر عن ١٠٠٠٠٠٠ جنيه. ويكون للمشترى حقاً تعاقدياً (أصل مالي) مماثلاً لحق خيار الشراء والتزاماً تعاقدياً (التزاماً مالياً) مماثلاً للالتزام في خيار البيع، أما البائع، فيكون له حق تعاقدي (أصل مالي) مماثلاً لحق خيار البيع والتزاماً تعاقدياً (التزام مالي) مماثلاً للالتزام في حق الشراء. وكما هو الحال في الخيارات، فإن هذه الحقوق والالتزامات التعاقدية تمثل أصولاً مالية والتزامات مالية منفصلة ومستقلة عن الأدوات المالية المتعلقة بها (السندات والنقدية المزمع تبادلها). ويلتزم طرفا العقد الآجل بتنفيذ العقد في الوقت المتفق عليه. بينما في حالة العقود الخيارية، يحدث التنفيذ عندما – وفقط عندما – يختار حامل الخيار أن يمارسه.

أت١٩- تتضمن أنواع أخرى كثيرة من الأدوات المشتقة حقاً أو التزاماً بالمبادلة المستقبلية، بما في ذلك عقود مبادلة أسعار الفائدة والعملات، وأسقف أسعار الفائدة، والحدود السفلية والعلوية Floors and Collars، وارتباطات القروض وتسهيلات إصدار الصكوك وخطابات الائتمان. ويمكن النظر إلى عقد مبادلة سعر الفائدة على أنه أحد صور العقود الآجلة، بحيث يتفق الطرفان على القيام بسلسلة من المبادلات المستقبلية للمبالغ النقدية، التي يتم حساب أحدها بالرجوع إلى سعر فائدة متغير، والآخر بالرجوع إلى سعر فائدة ثابت. وتعتبر كذلك العقود المستقبلية Futures صورة أخرى من صور العقود الآجلة، تختلف أساساً في كونها عقوداً نمطية ويتم تداولها في السوق.

عقود بيع أو شراء البنود غير المالية (الفقرات من "٨" إلى "١٠")

أت٢٠- لا ينطبق على عقود بيع أو شراء البنود غير المالية تعريف الأدوات المالية، ذلك لأن الحق التعاقدي لأحد الأطراف لاستلام أصل غير مالي أو خدمة والالتزام المقابل للطرف الآخر لا يؤديان إلى نشوء حق أو التزام حالي لأي الطرفين لاستلام أو تسليم أو مبادلة أصل مالي. على سبيل المثال، لا تعتبر العقود التي تسمح بالتسوية فقط عن طريق استلام أو تسليم بند غير مالي (مثل الخيارات أو العقود الآجلة أو المستقبلية على الفضة) لا تعتبر أدوات مالية، وينتمي الكثير من عقود السلع إلى هذا النوع، بينما يكون البعض الآخر نمطياً في الشكل ويتم متاجرته في الأسواق المنظمة إلى حد كبير بنفس أسلوب تداول بعض الأدوات المالية المشتقة. على سبيل المثال، يمكن أن يتم شراء أو بيع عقد مستقبلي للسلع فوراً مقابل نقدية، حيث إنه مدرج للمتاجرة في السوق، ويمكن أن تتداوله عدة أيدي عدة مرات. وبالرغم من ذلك، فإن الأطراف التي تقوم بشراء أو بيع العقد، تقوم في الواقع، بمتاجرة السلعة موضوع العقد. إلا أن المقدرة على شراء أو بيع عقد السلعة مقابل نقدية، وسهولة بيعه أو شرائه وكذلك إمكانية التفاوض على التسوية النقدية للالتزام باستلام أو تسليم السلعة، كل ذلك لا يغير السمة الأساسية للعقد بطريقة تؤدى إلى خلق أداة مالية. ومع هذا، فإن بعض عقود بيع أو شراء البنود غير المالية، التي يمكن تسويتها بالصافي، أو بمبادلة الأدوات المالية، أو التي يمكن بموجبها تحويل البند غير المالي بسهولة إلى نقدية، تدخل في نطاق هذا المعيار، كما لو كانت أدوات مالية (راجع الفقرة "٨").

أت٢١- باستثناء ما هو مطلوب وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"، لا يؤدى العقد الذي يتضمن استلام أو تسليم أصول ملموسة إلى نشوء أصل مالي لأحد الأطراف والتزام مالي للطرف الآخر، إلا إذا كانت هناك مدفوعات مقابلة مؤجلة بعد تاريخ تحويل الأصول الثابتة. ويسرى هذا على حالة شراء أو بيع السلع بالائتمان.

أت٢٢- ترتبط بعض العقود بالسلع، إلا أنها لا تتضمن التسوية خلال الاستلام أو التسليم الفعلي للسلع. وتحدد التسوية خلال المدفوعات النقدية التي يتم تحديدها وفقاً لمعادلة في العقد، وليس من خلال دفع مبالغ محددة. على سبيل المثال، يمكن حساب القيمة

الإسمية للسند عن طريق تطبيق سعر البترول السائد في السوق في تاريخ استحقاق السند على كمية محددة من البترول ويتم حساب مؤشر القيمة الإسمية بالرجوع إلى سعر سلعة إلا أنه تتم تسويته نقداً فقط. ويعتبر مثل هذا العقد أداة مالية.

أت٢٣- يتضمن تعريف الأداة المالية كذلك العقود التي تؤدى إلى نشوء أصل أو التزام غير مالي بالإضافة إلى أصل أو التزام مالي. وغالباً ما تعطى تلك الأدوات المالية أحد الأطراف خيار مبادلة الأصل المالي مقابل أصل غير مالي. على سبيل المثال، فإن السند المرتبط بالبترول قد يعطى لحامله حق استلام سلسلة من مدفوعات الفوائد الثابتة والدورية بالإضافة إلى مبلغ نقدي ثابت عند الاستحقاق، مع خيار مبادلة القيمة الأسمية مقابل كمية ثابتة من البترول. وتتغير الرغبة في ممارسة ذلك الخيار من وقت لآخر حسب القيمة العادلة للبترول قياساً الى نسبة التبادل بين النقدية والبترول (سعر التبادل) المتضمنة في السند، ولا تؤثر نوايا حامل السند فيما يتعلق بممارسة الخيار على جوهر الأصول المكونة، ويجعل كل من الأصل المالي لحامل السند والالتزام المالي لمصدر السند أداة مالية بغض النظر عن الانواع الاخرى من الأصول والالتزامات التي نتجت عن السند.

أت٢٤- بالرغم من أنه لم يتم إعداد هذا المعيار ليطبق على عقود السلع أو العقود الاخرى التي لا ينطبق عليها تعريف الأداة المالية أو تقع ضمن نطاق الفقرة "٨" قد تجد المنشآت من الملائم تطبيق متطلبات الإفصاح المناسبة والواردة في هذا المعيار على تلك العقود.

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات من "١٥" الى "٢٧")

لا يوجد التزام تعاقدي لتسليم النقدية أو أصل مالي آخر (الفقرات من "١٧" الى "٢٠")

أت٢٥- يمكن اصدار لبعض أنواع الأسهم بحقوق متباينة وعند تحديد ما إذا كان السهم التزاماً مالياً أو أداة حقوق ملكية، على المصدر تقييم الحقوق الخاصة المرتبطة بالسهم لتحديد ما إذا كان يتوافر فيها الخصائص الأساسية للالتزام المالي. على سبيل المثال، فإن السهم الذي يسمح بالاسترداد في تاريخ معين أو وفقاً لخيار حامل السهم يتضمن التزاماً مالياً لأن المصدر يلتزم بتحويل الأصول المالية لحامل السهم ولا تعتبر عدم

القدرة المحتملة للمصدر للوفاء بالتزام التعاقدي باسترداد السهم منافية للالتزام. ذلك بصرف النظر عما إذا كان ذلك بسبب عدم توافر الأموال او بسبب قيود رسمية أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات. أما بالنسبة لخيار المصدر لاسترداد الأسهم مقابل نقدية فلا ينطبق عليه تعريف الالتزام المالي لأنه ليس على المصدر التزام حالي بتحويل الأصول المالية للمساهمين. في هذه الحالة، يكون استرداد الأسهم فقط بناءً على رغبة المصدر إلا أنه قد ينشأ التزام عندما يمارس مصدر الأسهم خياره، غالباً عن طريق إعلام المساهمين رسمياً بنيته لاسترداد الأسهم.

أت٢٦- عندما تكون الأسهم قابلة للاسترداد، يتم تحديد التبويب بناءً على الحقوق الاخرى المرتبطة بها ويكون التبويب بناءً على تقييم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريف الالتزام المالي وأدوات حقوق الملكية، وعندما تكون التوزيعات على حاملي الأسهم الممتازة سواء تراكمية أو غير تراكمية، بناءً على اختيار المصدر تكون الأسهم أدوات حقوق ملكية ولا يتأثر تبويب الأسهم كأدوات حقوق ملكية أو التزامات مالية بما يلي على سبيل المثال:

(أ) الخلفية السابقة عن التوزيعات.

أو(ب) النية لعمل توزيعات في المستقبل.

أو(ج) التأثير السلبي المحتمل على سعر الأسهم الممتازة للمصدر في حالة عدم القيام بتوزيعات (بسبب القيود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم العادية في حالة عدم دفع توزيعات أرباح للأسهم الممتازة).

أو(د) حجم احتياطيات المصدر.

أو(هـ) توقع المصدر للربح أو الخسارة في فترة معينة.

أو(و) قدرة أو عدم قدرة المصدر على التأثير في حجم ربحه أو خسارته خلال الفترة.

تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها (الفقرات من "٢١" الى "٢٤")

أت٢٧- توضح الأمثلة التالية كيفية تبويب أنواع العقود المختلفة على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة:

(أ) يعتبر أداة حقوق ملكية، العقد الذي ستقوم المنشأة بتسويقه عن طريق استلام او تسليم عدد محدد من أسهمها بدون مقابل مستقبلي او مبادلة عدد محدد من أسهمها مقابل مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر. وبناءً على ذلك فإن أية مبالغ يتم الحصول عليها أو دفعها في إطار هذا العقد يتم اضافتها مباشرة إلى

أو خصمها مباشرة من حقوق الملكية. ومن أمثلة ذلك، خيار الأسهم المصدر الذى يعطى الطرف الآخر الحق في شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي محدد إلا أنه إذا تطلب العقد أن تقوم المنشأة بشراء (استعادة) أسهمها مقابل نقدية او أصل مالي آخر عند تاريخ محدد أو قابل للتحديد، أو عند الطلب، فعلى المنشأة كذلك الاعتراف بالتزام مالي مساو للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد. ومن امثلة ذلك التزام المنشأة بموجب عقد آجل لإعادة شراء عدد محدد من أسهمها مقابل مبلغ نقدي محدد.

(ب) يؤدى التزام المنشأة بشراء أسهمها مقابل نقدية الى نشوء التزام مالي مساو للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى إذا كان عدد الأسهم الذي تلتزم المنشأة بشرائه غير محدد او إذا كان الالتزام مشروطاً بالنسبة للطرف الآخر الذي سيمارس حق الاسترداد ومن امثلة الالتزامات المشروطة هو الخيار المصدر الذي يتطلب من المنشأة إعادة شراء اسهمها مقابل نقدية إذا مارس الطرف الآخر الخيار.

(ج) بإستثناء الحالات الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" يعتبر العقد الذي سيتم تسويته نقداً او مقابل أصل مالي آخر أصلاً او التزاماً مالياً حتى لو كان المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم تسليمه او استلامه مبنياً على اساس التغيرات في أسعار أسهم المنشأة في السوق. ومن أمثلة ذلك خيار الأسهم الذي يتم تسويته بالصافي نقداً.

(د) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة تساوى قيمتها مبلغاً محدداً أو مبلغ يعتمد على تغيرات في عوامل مؤثرة (مثل سعر السلعة) أصلاً او التزاماً مالياً. ومن أمثلة ذلك الخيار المكتوب لشراء الذهب والذي، في حالة ممارسته، سيتم تسويته بالصافي عن طريق أدوات المنشأة ذاتها بأن تقوم المنشأة بتسليم عدد من تلك الأدوات بما يساوي قيمة عقد الخيار. ويعتبر مثل هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى لو كان المتغير المؤثر هو سعر سهم المنشأة نفسها وليس الذهب ومثل ذلك فإن العقد الذي سيتم تسويته بعدد محدد من أسهم المنشأة نفسها ولكن ستتغير الحقوق المرتبطة بتلك الأسهم بحيث تكون قيمة التسوية مساوية لمبلغ ثابت معتمد على تغيرات في عامل مؤثر، يعتبر هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً.

مخصصات تسوية البنود المحتملة (الفقرة "٢٥")

أت٢٨- وفقاً للفقرة "٢٥" فانه إذا كان جزءًا من مخصص تسوية البنود المحتملة الذي قد يستلزم التسوية نقداً أو من خلال أصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى قد يؤدى إلى أن تصبح الأداة التزاماً مالياً) غير حقيقي فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تبويب الأداة المالية، وعليه فان العقد الذي يستلزم التسوية نقداً او من خلال عدد متغير من أسهم المنشأة نفسها فقط في حالة حدوث شيء معين نادر الحدوث او غير طبيعي أو غير محتمل الحدوث بشكل كبير يعتبر أداة حقوق ملكية. وبالمثل فان التسوية من خلال عدد محدد من أسهم المنشأة ذاتها يمكن أن يكون ممنوعاً تعاقدياً وذلك في ظروف تكون خارج تحكم المنشأة ولكن إذا كانت تلك الظروف غير محتملة الحدوث يكون التبويب كأداة حقوق ملكية ملائماً.

أت٢٩- تقوم المنشأة في القوائم المالية المجمعة بعرض حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة، أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية والدخل من شركاتها التابعة، وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢). وعند تبويب الأداة المالية (أو أحد مكوناتها) في القوائم المالية المجمعة تأخذ المنشأة في اعتبارها جميع الأحكام والشروط المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وحاملي الأداة وذلك بغرض تحديد ما إذا كان على المجموعة ككل التزام بتسليم نقدية أو أصل مالي آخر فيما يتعلق بالأداة أو بتسوية الأداة بطريقة ما تؤدى الى تبويب الالتزام. وعندما تصدر منشأة تابعة داخل مجموعة أداة مالية وتتفق المنشأة الأم أو منشأة اخرى داخل المجموعة مباشرة مع حاملي الأداة على شروط إضافية (مثل الضمانة) قد لا يكون للمجموعة الاختيار بالنسبة للتوزيعات أو الاسترداد. وبالرغم من أن المنشأة التابعة قد تبوب الأداة بطريقة صحيحة في قوائمها المالية المستقلة بصرف النظر عن تلك الشروط الاضافية يجب الأخذ في الاعتبار أثر الاتفاقات الأخرى بين أعضاء المجموعة وحاملي الأداة للتأكد من أن القوائم المالية المجمعة تعكس العقود والمعاملات التي دخلت فيها المجموعة ككل، وما دام هناك التزام أو مخصص للتسوية فيجب تبويب الأداة (أو أحد مكوناتها موضوع الالتزام) كالتزام مالي في القوائم المالية المجمعة.

أت٢٩أ- بعض أنواع الأدوات التي تفرض التزام تعاقدي على المنشأة يتم تبويبها كأداة حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د". ويعتبر التبويب طبقاً لهذه الفقرات كاستثناء من المبادئ المطبقة في هذا المعيار بخصوص تبويب الأداة. ولا يمتد هذا الاستثناء إلى تبويب حقوق غير ذوي السيطرة في القوائم المالية المجمعة. وبالتالي فإن الأدوات المبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" في القوائم المالية المستقلة أو المنفردة والتي هي حقوق غير ذوي السيطرة يتم تبويبها كالتزامات في القوائم المالية المجمعة للمجموعة.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات من "٢٨" الى "٣٢")

أت٣٠- تنطبق الفقرة "٢٨" فقط على مصدري الأدوات المالية المركبة من غير المشتقات ولا تتعامل الفقرة "٢٨" مع الأدوات المالية المركبة من وجهة نظر حاملي الأداة، ويتضمن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) كيفية تبويب وقياس الأصول المالية التي تمثل أدوات مالية مركبة من وجهة نظر حاملي الأداة.

أت٣١- من الأشكال الشائعة للأداة المالية المركبة أداة الدين ذات خيار التحويل الضمني مثل السند القابل للتحويل إلى أسهم عادية للمصدر بدون أي خصائص للمشتقات الضمنية. وتتطلب الفقرة "٢٨" من مصدر مثل تلك الأداة المالية أن يعرض مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي، على النحو التالي:

(أ) يعتبر التزام المصدر بسداد مدفوعات مجدولة من الفوائد وأصل المبلغ التزاماً مالياً قائما ما دام لم يتم تحويل الأداة. وعند الاعتراف الأولى تكون القيمة العادلة لمكون الالتزام هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية وفقاً للعقد مخصومة على أساس سعر الفائدة المطبق حينذاك في السوق على الأدوات ذات الوضع الائتماني المقارن والتدفقات النقدية المماثلة الى حد كبير وبنفس الشروط فيما عدا خيار التحويل.

(ب) تعتبر أداة حقوق الملكية خياراً ضمنياً لتحويل الالتزام إلى حقوق ملكية المصدر. ويكون لهذا الخيار قيمة عند الاعتراف الأولى حتى إذا كان غير جدير مالياً بالتنفيذ out of the money.

أت٣٢- عند تحويل الأداة القابلة للتحويل عند استحقاقها، على المنشأة استبعاد مكون الالتزام من الدفاتر والاعتراف به كحقوق ملكية ويبقى مكون حقوق الملكية الأصلي في حقوق الملكية (بالرغم من أنه قد ينقل من بند إلى آخر داخل حقوق الملكية) ولا يوجد ربح أو خسارة ناتجاً عن التحويل عند الاستحقاق.

أت٣٣- عندما تستفد المنشأة أداة قابلة للتحويل قبل استحقاقها من خلال الاسترداد المبكر أو إعادة الشراء وبحيث لا تتغير المزايا الأصلية للتحويل تقوم المنشأة بتوزيع المبالغ المدفوعة وأية تكاليف لمعاملة إعادة الشراء أو الاسترداد على مكونات الالتزام وحقوق الملكية للأداة في تاريخ المعاملة. ويجب ان تتفق طريقة التوزيع مع تلك المستخدمة في التوزيع الأصلي للمكونات المنفصلة للحصيلة التي استلمتها المنشأة عند إصدار الأداة القابلة للتحويل وذلك بما يتمشى مع الفقرات من "٢٨" الى "٣٢".

أت٣٤- بمجرد توزيع المبالغ يتم معاملة أي ربح أو خسارة بما يتمشى مع المبادئ المحاسبية المطبقة على المكون المرتبط بالتوزيع كما يلي:

(أ) يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة المرتبطة بمكون الالتزام في الأرباح أو الخسائر.

و(ب) يتم الاعتراف بالمبالغ المرتبطة بمكون حقوق الملكية في حقوق الملكية.

أت٣٥- قد تقوم المنشأة بتعديل شروط الأداة القابلة للتحويل لتحفز التحويل المبكر، مثلاً عن طريق منح نسبة تحويل أفضل أو دفع مبالغ إضافية في حالة التحويل قبل تاريخ معين ويتم الاعتراف بالفرق في تاريخ تعديل الشروط بين القيمة العادلة لما سيحصل عليه حامل الأداة عند تحويلها بموجب الشروط المعدلة وبين القيمة العادلة لما كان سيحصل عليه بموجب الشروط الأصلية، كخسارة في الأرباح أو الخسائر.

أسهم الخزينة (الفقرات "٢٣-٣٤")

أت٣٦- لا يتم الاعتراف بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها كأصل مالي وذلك بغض النظر عن سبب إعادة اقتنائها وتتطلب الفقرة "٣٣" من المنشأة التي تعيد اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها أن تعرض تلك الأدوات مخصومة من حقوق الملكية إلا أنه عندما تحتفظ المنشأة بأدوات حقوق ملكيتها نيابة عن الآخرين مثل المؤسسة المالية التي تحتفظ بحقوق ملكيتها نيابة عن أحد عملائها فتكون هناك علاقة وكالة، وعليه لا يجب ادخال تلك الحيازات في ميزانية المنشأة.

الفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر (الفقرات "٣٥-٤١")

أت٣٧- يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة "٣٥" على الأداة المالية المركبة. افترض أن هناك سهماً ممتازًا غير تراكمي يجب اجباراً استرداده مقابل نقدية خلال خمس سنوات الا أنه يتم دفع توزيعات الأرباح بناء على اختيار المنشأة قبل تاريخ الاسترداد. تعتبر مثل هذه الأداة أداة مالية مركبة، يكون مكون الالتزام فيها هو القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد ويتم الاعتراف برد الخصم unwinding على هذا المكون في الأرباح والخسائر ويصنف كمصروف فوائد. أما أية توزيعات أرباح فتكون مرتبطة بمكون حقوق الملكية وعليه فيتم الاعتراف بها كتوزيعات لأرباح أو خسائر وتطبق مثل هذه المعاملة اذا لم يكن الاسترداد إجبارياً، ولكن بناءً على اختيار الحامل أو إذا كان سيتم تحويل السهم اجبارياً الى عدد متغير من الأسهم العادية تحسب لتكون مساوية لمبلغ محدد أو مبلغ يتم تحديده بناءً على تغيرات في عنصر مؤثر (مثل سلعة) إلا أنه إذا تم إضافة أية توزيعات أرباح غير مدفوعة إلى مبلغ الاسترداد تعتبر الأداة بالكامل التزاماً وفى هذه الحالة يتم تبويب أية توزيعات أرباح على أنها مصروف فوائد.

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (الفقرات "٤٢-٥٠")

أت٣٨- ملغاة.

ضوابط أن يكون للمنشأة حالياً الحق القانوني القابل للنفاذ لإجراء المقاصة بين المبالغ المعترف بها (الفقرة "٤٢(أ)")

أت٣٨أ- قد يكون الحق في إجراء المقاصة متاح حالياً أو قد يكون معلقاً على وقوع حدث في المستقبل (على سبيل المثال قد ينشأ الحق أو يصبح قابل للتنفيذ فقط عند وقوع حدث في المستقبل، مثل الإخفاق أو الإعسار أو الإفلاس لأحد الأطراف المقابلة). حتى لو لم يكن الحق لإجراء المقاصة معلقاً على وقوع حدث مستقبلي، قد يكون قابل للنفاذ القانوني فقط في ظروف العمل العادية، أو عند حدوث إخفاق، أو عند حدوث إعسار أو إفلاس لأحد أو لجميع الأطراف المقابلة.

أت٣٨ب-حتى تتطبق الضوابط الواردة في الفقرة "٤٢(أ)"، يجب أن يكون للمنشأة حالياً حق قانوني قابل للنفاذ لإجراء المقاصة. ويعني هذا أن حق إجراء المقاصة:

(أ) لا يكون معلقاً على وقوع حدث مستقبلي.

و(ب) يجب أن يكون قابل للنفاذ قانوناً في جميع الأحوال التالية للمنشأة ولجميع الأطراف المقابلة:

(١) ظروف العمل العادية.

و(٢) حالة الإخفاق.

و(٣) حالة الإعسار أو الإفلاس.

أت٣٨ج- وفقاً للنطاق القانوني، قد تختلف طبيعة ومدى الحق في إجراء المقاصة، بما في ذلك أي شروط ملحقة بممارستها وما إذا كان هذا الحق ليبقى في حالة الإخفاق أو الإعسار أو الإفلاس. وبالتالي، لا يمكن افتراض أن الحق في إجراء المقاصة متاح بصفة آلية خارج ظروف العمل العادية. على سبيل المثال، قد تمنع قوانين الإفلاس أو الإعسار أو تحد من حق إجراء المقاصة عند حدوث إفلاس أو إعسار في بعض الظروف.

أت٣٨د- يجب أخذ القوانين المطبقة على العلاقات بين الأطراف (على سبيل المثال الأحكام التعاقدية، والقوانين التي يخضع لها العقد، أو قوانين الإخفاق أو الإعسار أو الإفلاس المطبقة على أطراف العقد) في الاعتبار حتى يمكن التأكد مما إذا كان الحق القانوني لإجراء المقاصة قابل للنفاذ في ظروف العمل العادية وفي حالة حدوث إخفاق وفي حالة حدوث إعسار أو إفلاس للمنشأة ولجميع الأطراف المقابلة (كما هو محدد في الفقرة "أت٣٨ب(ب)").

الضوابط لأن تكون لدى المنشأة النية إما لإجراء التسوية على اساس صافي المبالغ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن واحد (الفقرة "٤٢(ب)")

أت٣٨هـ-حتى تنطبق الضوابط في الفقرة "٤٢(ب)"، يجب أن يكون للمنشأة النية إما لإجراء التسوية على اساس صافي المبالغ أو الاعتراف بالأصل وتسوية الالتزام في آن واحد. على الرغم من أنه قد يكون لدى المنشأة الحق لإجراء التسوية بالصافي، قد تستمر المنشأة في تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل منفصل.

أت٣٨و-تحقق المنشأة الضوابط في الفقرة "٤٢(ب)" إذا تمكنت المنشأة من تسوية المبالغ على نحو ينتج عنه في الواقع ما يماثل التسوية بالصافي. ويحدث ذلك عندما، وفقط عندما، تكون آلية التسوية لها خصائص تستبعد أو ينتج عنها خطر ائتمان وخطر سيولة غير هامين، ويتم بموجبها التحصيل والسداد من خلال عملية أو دورة تشغيل واحدة. على

سبيل المثال، يمكن لنظام تسوية إجمالية أن تنطبق عليه ضوابط التسوية بالصافي في الفقرة "٤٢(ب)" إذا استوفى جميع الخصائص التالية:

(أ) يتم تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية المؤهلة للمقاصة في نفس النقطة من الزمن للتشغيل.

و(ب) يلتزم الأطراف بأداء تعهداتهم بالتسوية ريثما يتم تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية للتشغيل.

و(ج) لا توجد إمكانية لتغيير التدفقات النقدية الناشئة من الأصول والالتزامات ريثما يتم تقديمها للتشغيل (ما لم تفشل العملية – راجع (د) أدناه).

و(د) سوف يتم تسوية الأصول والالتزامات المضمونة بأوراق مالية على أساس نظام تحويل أوراق مالية أو نظام مشابه (على سبيل المثال، التسليم مقابل الدفع)، بحيث إذا فشل تحويل الأوراق المالية، سوف يفشل أيضاً تشغيل المستحقات أو المدفوعات ذات العلاقة والمضمونة بتلك الأوراق المالية (والعكس بالعكس).

و(هـ) سوف يتم إعادة تقديم المعاملات التي تفشل للتشغيل، كما هو في (د) أعلاه، إلى أن يتم تسويتها.

و(و) تتم التسوية من خلال نفس الجهة (على سبيل المثال، بنك التسوية، أو بنك مركزي، أو مركز لإيداع الأوراق المالية).

و(ز) يوجد تسهيل ائتماني متاح خلال اليوم لتقديم حد كافي للسحب على المكشوف ليسمح بتشغيل السدادات في تاريخ التسوية لكل من الأطراف، وأنه من المؤكد إلى درجة كبيرة احترام التسهيل الائتماني المتاح خلال اليوم عند الحاجة إليه.

أت٣٩- لا يقدم المعيار معاملة خاصة لما يسمى الأدوات المركبة (synthetic instruments) والتي تكون مجموعات من الأدوات المالية المنفصلة يتم اقتناؤها وحيازتها لتحاكي خصائص أداة أخرى. على سبيل المثال، فإن القرض طويل الاجل ذي الفائدة المتغيرة مندمجاً مع عقد مبادلة سعر فائدة يتضمن استلام مدفوعات متغيرة ودفع مبالغ ثابتة يؤدى الى خلق قرض طويل الأجل بسعر فائدة ثابت وكل من الأدوات المالية المنفردة التي تكون مجتمعة "أداة مركبة" تمثل وحدها حقاً أو التزاماً تعاقدياً وفقاً لأحكامها وشروطها ويمكن تحويل أي منها أو تسويتها منفصلة، وكل أداة مالية معرضة لمخاطر قد تختلف عن المخاطر المعرضة لها الأدوات المالية الأخرى، وعليه فإذا كانت أداة مالية داخل أداة مركبة تمثل أصلاً واخرى تمثل التزاماً لا تجرى بينهما مقاصة ويتم عرضهما في ميزانية المنشأة بالقيمة الصافية إلا إذا انطبق عليهما شروط المقاصة الواردة في الفقرة "٤٢".

أت٤٠ – ملغاة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)

الأدوات المالية : الاعتراف والقياس

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)
الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

المحتويات	من الفقرة
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢
تعريفات	٨
التغطية	٧١
أدوات التغطية	٧٢
البنود المغطاة	٧٨
محاسبة التغطية	٨٥
تاريخ السريان والقواعد الانتقالية	١٠٣
ملحق (أ) إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)
الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس لمحاسبة التغطية التي يسمح معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بتطبيقها في حالات محددة.

نطاق المعيار

٢- **على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، عندما، وإلى المدي الذي:**

(أ) يسمح فيه معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بتطبيق متطلبات محاسبة التغطية في هذا المعيار.

و(ب) تكون الأداة المالية جزء من علاقة تغطية مؤهلة لمحاسبة التغطية وفقاً لهذا المعيار.

٢أ إلى ٧- ملغاة.

تعريفات

٨- يستخدم هذا المعيار التعريفات الواردة بمعايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) و(٤٥) و(٤٧) بذات المعاني الواردة بالملحق (أ) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) والملحق (أ) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) والفقرة "١١" معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)، وتتضمن معايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) و(٤٥) و(٤٧) تعريفاً ودليلاً لتطبيق المصطلحات التالية:

- الأداة المالية.
- الأصل المالي.
- الالتزام المالي.
- أداة حقوق الملكية.
- التكلفة المستهلكة للأصل المالي والالتزام المالي.
- الاعتراف.
- المشتقة.
- طريقة الفائدة الفعلية.
- القيمة العادلة.

٩- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:
تعريفات مرتبطة بمحاسبة تغطية المخاطر
الارتباط المؤكد (*firm commitment*): هو اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.
المعاملات المتوقعة (*forecast transaction*): هي معاملات غير مؤيدة بارتباط ولكن متوقع حدوثها مستقبلاً.
أداة التغطية (*hedging instrument*): هي مشتقة مخصصة أو أصل مالي أو التزام مالي بخلاف المشتقات التي من المتوقع أن تعوض التغيرات في قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية أثر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تم تخصيصه كبند مغطى (وتعطى الفقرات من "٧٢" إلى "٧٧" والفقرات من "أت٩٤" إلى "أت٩٧" من الملحق (أ) تفصيلاً لتعريف أداة التغطية).
البند المغطى (*hedged item*): هو أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد أو معاملة متوقعة بدرجة عالية من الاحتمال أو صافي الاستثمار في أنشطة أجنبية والذي:
(أ) عرض المنشأة لمخاطر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية.
و(ب) تم تخصيصه على أنه بند يتم تغطية مخاطره (وتعطى الفقرات من "٧٨" إلى "٨٤" والفقرات من "أت٩٨" إلى "أت١٠١" من الملحق (أ) تفصيلاً لتعريف البنود التي يتم تغطية مخاطرها).
فعالية التغطية (*hedge effectiveness*): هي مدى إلغاء أو تعويض أثر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تمت تغطية مخاطره من خلال التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة تغطية المخاطر (راجع الفقرات "أت١٠٥" إلى "أت١١٣أ" من الملحق (أ)).
١٠ - ٧٠ ملغاة.
التغطية

٧١- إذا اختارت المنشأة عند تطبيقها لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ألا تستمر في تطبيق متطلبات محاسبة التغطية في هذا المعيار (راجع الفقرة "٢١,٢,٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧))، يجب عندها تطبيق متطلبات محاسبة التغطية الواردة في القسم ٦ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). ومع ذلك، يمكن للمنشأة وفقاً للفقرة "٣,١,٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) أن تطبق متطلبات محاسبة التغطية في هذا المعيار بدلا عن تلك التي في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) في حالة تغطية خطر التعرض لسعر الفائدة لجزء من محفظة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية. وفي هذه الحالة يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الخاصة بمحاسبة تغطية القيمة العادلة لتغطية محفظة من خطر سعر الفائدة (راجع الفقرات "٨١أ" و"٨٩أ" ومن "أت١١٤" إلى "أت١٣٢".

أدوات التغطية

الأدوات المؤهلة

٧٢- لا يحدد هذا المعيار الأحوال التي يتم فيها تخصيص مشتقات الأدوات المالية كأداة تغطية طبقاً للشروط الواردة في الفقرة "٨٨" باستثناء بعض الخيارات المكتوبة (راجع الفقرة "أت٩٤")، إلا أنه يجوز تخصيص أي أصل مالي غير مشتق أو أي التزام مالي غير مشتق كأداة تغطية فقط لتغطية مخاطر العملات الأجنبية.

٧٣- لأغراض محاسبة التغطية فإن الأدوات الوحيدة التي يمكن تبويبها كأدوات تغطية هي الأدوات التي يدخل فيها طرف من خارج المنشأة التي تقوم بإعداد القوائم المالية (أي طرف خارجي عن المجموعة أو القطاع أو المنشأة الفردية التي يتم التقرير عنها) وعلى الرغم من أن المنشآت المستقلة ضمن أية مجموعة أو قطاعات مجمعة داخل المنشأة يمكن أن تكون طرفاً في معاملات تغطية مع منشآت أخرى داخل المجموعة أو القطاعات داخل المنشأة، فإن هذه المعاملات التي بين أطراف المجموعة يتم استبعادها عند إعداد قوائم مالية مجمعة وبالتالي فإن معاملات التغطية هذه غير مؤهلة لمحاسبة التغطية في القوائم المالية المجمعة للمجموعة. ومع ذلك فقد تعتبر مؤهلة لمحاسبة التغطية في القوائم المالية المستقلة لمنشأة منفردة داخل المجموعة أو القطاع الذي يقوم بإعداد قوائم مالية.

تخصيص أدوات التغطية

٧٤- عادة ما يكون هناك قياس واحد للقيمة العادلة لأداة التغطية في مجملها، حيث أن العوامل التي تؤدى إلى حدوث تغيرات في القيمة العادلة تعتمد على بعضها البعض وبالتالي تقوم المنشأة بتحديد علاقة التغطية بالنسبة لأداة التغطية في مجملها أما الاستثناءات المسموح بها فقط فهي كالآتي:

(أ) فصل فرق التغير في القيمة الاصلية Intrinsic value الناتج عن تغير القيمة العادلة والفرق الناتج من القيمة الحالية (الفائدة المعبرة عن عامل الزمن) في عقد الخيار وتبويب التغير بين القيمة السوقية وقيمة الخيار فقط كفرق تغطية مع استبعاد التغير في القيمة الزمنية.

و(ب) فصل عنصر الفائدة عن السعر الفوري للعقد الآجل.

ويسمح بهذه الاستثناءات نظراً لإمكانية قياس كل من فرق التغير في القيمة الأصلية Intrinsic value لحق الخيار والعلاوة في العقد الآجل بشكل عام بطريقة مستقلة.

٧٥-يمكن تخصيص نسبة من إجمالي أداة التغطية ولتكن ٥٠% من القيمة الأسمية كأداة تغطية في علاقة تغطية إلا أنه لا يجوز تحديد علاقة التغطية على أساس نسبة من الفترة الزمنية التي تظل فيها أداة التغطية قائمة.

٧٦- يجوز تخصيص أداة تغطية منفردة كغطاء لأكثر من نوع من المخاطر ولكن بالشروط التالية:

(أ) إمكانية تحديد المخاطر المغطاة بوضوح.

و(ب) إمكانية إثبات فعالية التغطية لكل نوع من المخاطر.

و(ج) إمكانية ضمان وجود علاقة محددة لأداة التغطية وحالات المخاطر المختلفة.

٧٧- يجوز اعتبار اثنين أو أكثر من المشتقات أو نسبة منهم مجتمعين أو مبوبين معاً كأداة تغطية، وينطبق ذلك عند تعويض مخاطر بعض المشتقات من مشتقات أخرى.

البنود المغطاة

٧٨- يمكن أن يأخذ البند المغطى شكل أصل أو التزام تم الاعتراف به، أو ارتباط مؤكد أو معاملة متوقعة لم يتم الاعتراف بها، أو صافي استثمار في نشاط أجنبي. وقد يكون البند المغطى:

(أ) أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد منفرداً أو عملية متوقعة ومؤكدة الحدوث بدرجة عالية أو صافي استثمار في نشاط أجنبي.

أو (ب) مجموعة من الأصول أو الالتزامات أو الارتباطات المؤكدة أو المعاملات المتوقعة والمؤكدة الحدوث بدرجة عالية أو صافي استثمارات في أنشطة أجنبية لها سمات مخاطر مشابهة.

أو (ج) تغطية محفظة مالية ذات مخاطر أسعار فائدة فقط، أو جزء من محفظة أصول مالية أو التزامات مالية تتشارك في الخطر المغطى.

٧٩-ملغاة.

٨٠-لأغراض محاسبة التغطية، يمكن فقط التخصيص كبنود مغطاة للأصول والالتزامات والارتباطات المؤكدة والمعاملات المتوقعة التي تتعلق بأطراف خارج المنشأة. ويرجع ذلك إلى أنه يمكن تطبيق محاسبة التغطية على المعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة فقط في القوائم المالية المستقلة أو المنفصلة لهذه المنشآت وليس في القوائم المالية المجمعة للمجموعة، فيما عدا القوائم المالية المجمعة لمنشأة استثمارية كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، حيث لا يتم الاستبعاد في القوائم المالية المجمعة للمعاملات بين المنشأة الاستثمارية وشركاتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. واستثناءً من ذلك، يجوز أن يصبح خطر العملة الأجنبية لبند ذا طبيعة نقدية

بين منشآت المجموعة (مثل رصيد مستحق السداد أو التحصيل بين شركتين تابعتين) مؤهلاً كبند مغطى في القوائم المالية المجمعة إذا نتج عنه خطر تعرض لمكاسب أو خسائر سعر الصرف الأجنبي لم يتم استبعاده بالكامل عند التجميع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣)، لا يتم استبعاد مكاسب أو خسائر أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالبنود ذات الطبيعة النقدية فيما بين أطراف المجموعة بالكامل عند التجميع عندما تكون المعاملة بين أطراف المجموعة تمت بين طرفين لكل منهم عملة تعامل مختلفة. بالإضافة إلى ذلك، يجوز أن يتأهل لأن يكون بند مغطى خطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة بدرجة عالية الاحتمال، وذلك في القوائم المالية المجمعة إذا كانت المعاملة ستتم بعملة تختلف عن عملة التعامل للمنشأة التي ستدخل في تلك المعاملة وأن خطر العملة الأجنبية سيؤثر على الأرباح أو الخسائر المجمعة.

تبويب البنود المالية كبنود مغطاة

٨١-إذا كان البند المغطى أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً فإنه يعتبر بنداً مغطى بالنسبة للمخاطر المرتبطة فقط بجزء من تدفقاته النقدية أو القيمة العادلة (على سبيل المثال التدفقات النقدية التعاقدية أو أجزاء منها أو نسبة من القيمة العادلة) بشرط إمكانية قياس فعالية التغطية، على سبيل المثال يجوز تبويب جزء يمكن تحديده وقياسه بصورة مستقلة من مخاطر سعر الصرف المرتبطة بالأصل الذي يدر فائدة أو الالتزام المحمل بفائدة.

٨١أ- في حالة تغطية القيمة العادلة لخطر سعر الفائدة بالنسبة لمحفظة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية (وفقط في هذه الحالة) يمكن تبويب الجزء المغطى بالنسبة لقيمة العملة على أساس إجمالي محفظة الأصول المالية / الالتزامات المالية وليس كأصول (التزامات) منفردة. (أي لا يسمح بتخصيص مبلغ كبند مغطى على أساس الصافي).

تبويب البنود غير المالية كبنود مغطاة

٨٢-إذا كان البند المغطى أصلاً غير مالي أو التزاماً غير مالي فإنه يبوب كبند مغطى بالنسبة:

(أ) لمخاطر العملات الأجنبية.

أو(ب) لجميع المخاطر بسبب صعوبة فصل وقياس الجزء المناسب من التدفقات النقدية أو التغيرات في القيمة العادلة التي تعزى إلى مخاطر محددة بخلاف مخاطر العملات الأجنبية.

تبويب مجموعة من البنود كبنود مغطاة

٨٣- يتم تجميع الأصول أو الالتزامات المتشابهة وتغطيتها كمجموعة فقط إذا كانت الأصول أو الالتزامات في المجموعة كل على حدى تشترك في التعرض لنفس الخطر المحدد كخطر مغطى، بالإضافة إلى ذلك، من المتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة التي تعزى إلى الخطر المغطى لكل بند مستقل في المجموعة تقريباً متناسباً مع التغير الكلى في القيمة العادلة التي تعزى إلى المخاطر المغطاة لمجموعة البنود.

٨٤- نظراً لأن المنشأة تقوم بتقدير فعالية التغطية بمقارنة التغير في القيمة العادلة أو التدفق النقدي لأداة التغطية (أو مجموعة من أدوات التغطية المشابهة) مع التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى (أو مجموعة من البنود المغطاة المتشابهة) فإن مقارنة أية أداة تغطية مع صافي الأصل أو الالتزام المغطى (صافي الأصول والالتزامات ذات الفائدة الثابتة أو الاستحقاقات المتشابهة) وليس مع بند محدد مغطى لا يؤهل لاستخدام محاسبة التغطية.

محاسبة التغطية

٨٥-تعترف محاسبة التغطية بأثر المقاصة على الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيم العادلة لأداة التغطية والتغيرات على البند المغطى.

٨٦- هناك ثلاثة أنواع من علاقات التغطية:

(أ) تغطية خطر القيمة العادلة:

هي تغطية خطر التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام معترف به أو ارتباط مؤكد غير معترف به أو جزء محدد من ذلك الأصل أو الالتزام أو الارتباط المؤكد والمرتبط بخطر محدد يمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر.

(ب) تغطية خطر التدفقات النقدية:

هي تغطية خطر التعرض للتقلبات في التدفقات النقدية والتي:

(١) ترتبط بخطر محدد لأصل أو التزام معترف به (مثل كل أو بعض مدفوعات الفوائد المستقبلية بالنسبة للمديونية ذات سعر الفائدة المتغير) أو معاملات متوقعة مؤكدة الحدوث بدرجة عالية.

(٢) يمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر.

(ج) تغطية خطر صافي الاستثمار في نشاط أجنبي (كيان أجنبي) كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

٨٧-تكون المحاسبة عن تغطية مخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية الخاصة بارتباط مؤكد باعتبارها تغطية لخطر القيمة العادلة أو كتغطية لخطر التدفقات النقدية.

٨٨-تكون علاقة التغطية مؤهلة لمحاسبة التغطية طبقاً للفقرات من "٨٩" إلى "١٠٢" عندما- وفقط عندما- تتوافر كل الشروط التالية مجتمعة:

(أ) وجود توثيق رسمي معتمد لاستراتيجية لإدارة المخاطر يتضمن هدف إدارة المخاطر واستخدام أدوات التغطية في تغطية المخاطر وعلاقة التغطية وهدف إدارة المخاطر في المنشأة، ويجب أن تتضمن هذه الوثائق تحديداً لأداة التغطية والبند أو المعاملة المغطاة وطبيعة الخطر الذي يتم تغطيته وكيفية قيام المنشأة بتقدير فعالية أداة التغطية في مواجهة خطر التعرض لأية تغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى والتي ترجع إلى الخطر المغطى.

و(ب) من المتوقع أن تكون التغطية فعالة بدرجة كبيرة (راجع ملحق أ فقرات من "أت١٠٥" إلى "أت١١٣") - وذلك في تحقيق مواجهة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تعزى إلى الخطر المغطى.

و(ج) بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية فإن المعاملة المتوقعة التي تخضع للتغطية يجب أن تكون متوقعة بصورة كبيرة ويجب أن تمثل تعرض التقلبات في التدفقات النقدية التي تؤثر بشكل أساسي على الأرباح أو الخسائر.

و(د) يمكن قياس فعالية التغطية بدرجة يعتمد عليها، أي يمكن القياس بدرجة يعتمد عليها للقيمة العادلة أو للتدفقات النقدية للبند المغطى والتي ترتبط بالخطر المغطى وكذلك القيمة العادلة لأداة التغطية.

و(هـ) تقييم التغطية بصفة مستمرة وثبوت فعاليتها العالية على مدار فترات إعداد التقارير المالية.

تغطية القيمة العادلة

٨٩-إذا كانت تغطية القيمة العادلة خلال الفترة تفي بالشروط الواردة في فقرة "٨٨"، فيتم المحاسبة عنها على النحو التالي:

(أ) يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة قياس أداة التغطية بالقيمة العادلة (لأدوات التغطية المشتقة) أو إعادة قياس المكون الأجنبي من القيمة الدفترية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) (لأدوات التغطية غير المشتقة).

و(ب) إذا كان البند المغطى يقاس بالتكلفة، يتم تعديل القيمة الدفترية له بقيمة المكاسب أو الخسائر الناتجة عن المخاطر المغطاة مع الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر، كما يتم تطبيق الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر التي تعزى للمخاطر المغطاة في الأرباح أو الخسائر حتى إذا كان البند المغطى أصلاً مالياً مبوباً بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.

٨٩أ- بالنسبة لتغطية القيمة العادلة الناتجة عن مخاطر سعر الفائدة لجزء من محفظة الأصول المالية أو الالتزامات المالية (وفقط في هذه الحالة) يمكن استيفاء ما ورد في الفقرة "٨٩(ب)" بعرض الأرباح أو الخسائر التي تعزى إلى البند المغطى إما:

(أ) في بند واحد مستقل ضمن الأصول عن الفترات الزمنية الخاصة بإعادة التسعير والتي يكون البند المغطى فيها أصل.

أو (ب) يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالمكسب أو الخسارة من البند المغطى الذي يعزى إلى الخطر المغطى وذلك بتعديل الرصيد الدفتري للبند المغطى.

٩٠- فقط في حالة تغطية مخاطر محددة تعزى إلى بند مغطى يتم الاعتراف بالتغيرات المعترف بها الخاصة بالبند المغطى غير المرتبط بالمخاطر المغطاة بالأرباح أو الخسائر كما ورد في فقرة "١,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٩١- تتوقف المنشأة بأثر مستقبلي عن محاسبة التغطية الواردة في الفقرة "٨٩"، في الحالات التالية:

(أ) إذا انقضت أداة التغطية أو تم بيعها أو فسخها أو ممارسة الحق المرتبط بها. ولهذا الغرض، فإن إحلال أو مبادلة أداة التغطية بأخرى لا يعتبر انتهاء لأجلها أو فسخها إذا كان هذا الإحلال أو المبادلة جزءاً من استراتيجية المنشأة الموثقة الخاصة بالتغطية بالإضافة إلى ذلك، ولهذا الغرض، لا يقع انتهاء الأجل أو الفسخ لأداة التغطية عندما:

(١) يتفق طرفي أداة لتغطية، كنتيجة للقوانين والتشريعات أو لاستحداث قوانين أو تشريعات، على أن يحل طرف أو أطراف مقابلة للمقاصة (clearing counterparty) محل أطراف لمقاصة لمقابلة الأصلية لتصبح الأطراف المقابلة الجديدة لكل منهم. لهذا الغرض، فإن أطراف لمقاصة لمقابلة تمثل طرف مركزي (يطلق عليه أحياناً 'غرفة لمقاصة clearing organisation' أو 'وكلة لمقاصة') أو منشأة أو منشآت، على سبيل المثال عضو مقاصة في غرفة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في غرفة

مقاصة، والذي يقوم بدور الطرف المقابل بهدف تفعيل المقاصة في غرفة المقاصة. ومع ذلك، عندما يقوم أطراف أداة التغطية بإحلال الأطراف المقابلة الأصلية بأطراف مقابلة مختلفة، سوف تنطبق هذه الفقرة فقط على تلك الأطراف التي تقوم بتفعيل المقاصة مع نفس غرفة المقاصة.

(٢) تكون التغيرات الأخرى في أداة التغطية، إن وجدت، محدودة بتلك الضرورية بتفعيل هذا الإحلال للطرف المقابل. كما تكون هذه التغيرات محدودة بالتغيرات التي تتسق مع الشروط المتوقعة إذا تم إجراء المقاصة أصلاً مع طرف المقاصة المقابل. وتتضمن هذه التغيرات تغيرات متطلبات الضمانات، وحقوق إجراء المقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والمستحقة السداد، والرسوم المفروضة.

أو (ب) إذا لم تعد التغطية مستوفية لضوابط محاسبة التغطية الواردة في الفقرة "٨٨".

أو (ج) إذا قامت المنشأة بإلغاء التخصيص (الارتباط) بين أداة التغطية والبند المغطى.

٩٢- **يتم الاستهلاك على الأرباح أو الخسائر بأية تسوية تنشأ عن الفقرة "٨٩(ب)" على الرصيد الدفتري للأداة المالية المغطاة والتي يتم استخدام طريقة الفائدة الفعلية لها (أو البند الذي يظهر في قائمة المركز المالي كما هو مبين في الفقرة "٨٩(ب)"، في حالة تغطية لمحفظة خطر سعر الفائدة). وقد يبدأ الاستهلاك عند وجود تسوية، إلا أنه لا يبدأ بعد انتهاء تعديل البند المغطى بالتغيرات في القيمة العادلة التي تعزى للخطر المغطى. وتتم التسوية على أساس معدل الفائدة الفعلي المعاد حسابه في تاريخ بداية الاستهلاك. إلا أنه في حالة تغطية القيمة العادلة الخاصة بخطر سعر الفائدة لمحفظة أصول مالية أو التزامات مالية (وفقط في مثل هذه الحالة) إذا كان من المتعذر إجراء الاستهلاك باستخدام سعر فائدة فعلي، فيتم الاستهلاك باستخدام طريقة القسط الثابت. ويتم استكمال استهلاك التسوية في تاريخ استحقاق الأداة المالية، أو بانتهاء الفترة الزمنية المتعلقة بإعادة التسعير في حالة تغطية محفظة لخطر سعر الفائدة.**

٩٣- عند تخصيص ارتباطات مؤكدة غير معترف بها كبند مغطى، يتم الاعتراف بالتغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة للارتباط المؤكد الذي يعزى للمخاطر المغطاة كأصل والتزام مع الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المقابلة ضمن الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "٨٩(ب)") ويتم الاعتراف أيضاً بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية ضمن الأرباح أو الخسائر.

٩٤-عندما تدخل المنشأة في ارتباط مؤكد لاقتناء أصل أو قبول التزام يمثل بند مغطى في تغطية قيمة عادلة، يتم تعديل الرصيد الدفتري الأولي للأصل أو الالتزام الذي ينتج عن وفاء المنشأة بارتباطها، يتم تعديله بحيث يشمل التغير المتراكم في القيمة العادلة للارتباط المؤكد الذي يعزى إلى الخطر المغطى الذي تم الاعتراف به في قائمة المركز المالي.

تغطية خطر التدفقات النقدية

٩٥-إذا تحققت الشروط الواردة في الفقرة "٨٨" خلال الفترة بالنسبة لتغطية تدفقات نقدية، تتم المحاسبة على النحو التالي:

(أ) يتم الاعتراف في الدخل الشامل الآخر بالجزء من المكسب أو الخسارة الناتج عن أداة التغطية الذي يتم تحديد أنه تغطية فعالة (راجع الفقرة "٨٨").

و(ب) يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالجزء غير الفعال من المكسب أو الخسارة الناتج عن أداة التغطية.

٩٦-بشكل أكثر تحديداً تتم المحاسبة عن تغطية خطر التدفقات النقدية على النحو التالي:

(أ) يتم تعديل المكون المستقل في حقوق الملكية المرتبط بالبند المغطى وذلك بالمبلغ الأقل مما يلي (على أساس المبالغ المطلقة):

(١) المكسب أو الخسارة من أداة التغطية المتراكمة من بداية التغطية.

و(٢) التغير المتراكم في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من البند المغطى منذ بداية التغطية.

و(ب) يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بأي مكسب أو خسارة متبقية على أداة التغطية أو العنصر المخصص منها (الجزء غير الفعال).

و(ج) إذا كانت المنشأة لديها استراتيجية إدارة خطر موثقة لعلاقة تغطية محددة وكانت تلك الاستراتيجية تستبعد مكون معين من المكسب أو الخسارة أو التدفقات النقدية عند تقدير فعالية التغطية لأداة التغطية (راجع الفقرات "٧٤" و"٧٥" و"٨٨(أ)"، عندها يتم الاعتراف بمكون المكسب أو الخسارة الذي تم استبعاده وفقاً للفقرة "١,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٩٧-إذا نتج عن تغطية معاملة متوقعة الاعتراف بأصل مالي أو التزام مالي، يتم إعادة تبويب الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر طبقاً لفقرة "٩٥" وذلك في الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١))

في نفس الفترة أو الفترات التي يكون للأصل المقتنى أو للالتزام المتكبد خلالها تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (مثلما في الفترات التي يتم الاعتراف فيها بإيرادات الفوائد أو مصروف الفوائد). إلا أنه إذا كانت المنشأة تتوقع عدم استرداد كل أو جزء من الخسارة المعترف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر في فترة مستقبلية أو أكثر، عندئذ تقوم بإعادة تبويب المبلغ المتوقع عدم استرداده ضمن الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب.

٩٨-إذا نتج عن تغطية معاملة متوقعة الاعتراف بأصل غير مالي أو التزام غير مالي أو أصبحت المعاملة المتوقعة لأصل غير مالي أو التزام غير مالي ارتباط مؤكد تنطبق عليه محاسبة تغطية القيمة العادلة، فعلي المنشأة تطبيق إحدى المعالجتين التاليتين:

(أ) إعادة تبويب المكاسب أو الخسائر المرتبطة بذلك والتي تم الاعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر طبقاً للفقرة "٩٥" وذلك ضمن الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) في نفس الفترة أو الفترات التي كان للأصل المقتنى أو الالتزام المتكبد خلالها تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال في الفترات التي يتم فيها الاعتراف بمصروف الإهلاك أو تكلفة المبيعات)، إلا أنه إذا توقعت المنشأة عدم استرداد كل أو جزء من الخسارة المعترف بها في الدخل الشامل الأخر في فترة مستقبلية أو أكثر، عندئذ تقوم بإعادة تبويب المبلغ المتوقع عدم استرداده ضمن الأرباح أو الخسائر.

أو(ب) تستبعد الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر طبقاً للفقرة "٩٥" مع إدراجها ضمن التكلفة الأولية أو الرصيد الدفتري الأخرى للأصل أو الالتزام.

٩٩-تقوم المنشأة بتبني إما المعالجة (أ) أو (ب) في الفقرة "٩٨" كسياسة محاسبية لها وتطبقها بثبات على جميع عمليات التغطية الموضحة بالفقرة "٩٨".

١٠٠- بالنسبة لعمليات تغطية خطر التدفقات النقدية والتي لم تتناولها الفقرتين "٩٧"، "٩٨" من هذا المعيار، يتم إعادة تبويب المبالغ التي سبق الاعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) في نفس الفترة أو الفترات التي يكون للتدفقات النقدية المتوقعة المغطاة تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال عند حدوث المبيعات المتوقعة).

١٠١- تتوقف المنشأة بأثر مستقبلي في أي من الأحوال التالية عن محاسبة التغطية الواردة في الفقرات من "٩٥" إلى "١٠٠":

(أ) انتهاء أجل أو بيع أو فسخ أداة التغطية أو ممارسة الحق المرتبط بها. وفي هذه الحالة، سوف يبقى المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التغطية التي تم الاعتراف بها في الدخل الشامل الأخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة (راجع فقرة "٩٥(أ)") وذلك بشكل مستقل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة، وعند حدوث المعاملة تطبق الفقرة "٩٧" أو "٩٨" أو "١٠٠". ولغرض هذه الفقرة، فإن مبادلة أو تجديد أداة التغطية بأداة تغطية أخرى لا يعتبر انتهاء لأجلها أو فسخها إذا كان هذا التجديد أو هذه المبادلة جزءاً من سياسة التغطية الموثقة للمنشأة. بالإضافة إلى ذلك، ولغرض هذه الفقرة، لا تعد أداة التغطية انتهى أجلها أو تم فسخها إذا:

(١) اتفق طرفي أداة التغطية، كنتيجة للقوانين والتشريعات أو لاستحداث قوانين أو تشريعات، على أن يحل طرف أو أطراف مقابلة للمقاصة (clearing counterparty) محل أطراف المقاصة المقابلة الأصلية لتصبح الأطراف المقابلة الجديدة لكل منهم. لهذا الغرض، فإن أطراف المقاصة المقابلة تمثل طرف مركزي (يطلق عليه أحياناً 'غرفة لمقاصة clearing organisation' أو 'وكالة لمقاصة') أو منشأة أو منشآت، على سبيل المثال عضو مقاصة في غرفة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في غرفة مقاصة، والذي يقوم بدور الطرف المقابل بهدف تفعيل لمقاصة في غرفة المقاصة. ومع ذلك، عندما يقوم أطراف أداة التغطية بإحلال الأطراف المقابلة الأصلية بأطراف مقابلة مختلفة، سوف تنطبق هذه الفقرة فقط على تلك الأطراف التي تقوم بتفعيل المقاصة مع نفس غرفة المقاصة.

(٢) التغيرات الأخرى في أداة التغطية، إن وجدت، تكون محدودة بتلك الضرورية بتفعيل هذا الإحلال للطرف المقابل. كما تكون هذه التغيرات محدودة بالتغيرات التي تتسق مع الشروط المتوقعة إذا تم إجراء المقاصة أصلاً مع طرف المقاصة المقابل. وتتضمن هذه التغيرات تغيرات متطلبات الضمانات، وحقوق إجراء المقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والمستحقة السداد، والرسوم المفروضة.

(ب) أن تصبح التغطية غير مستوفية لضوابط محاسبة التغطية الواردة في الفقرة "٨٨". وفي هذه الحالة، فإن المكسب أو الخسارة المتراكمة عن أداة التغطية والتي تم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة (راجع الفقرة "٩٥(أ)") سوف تظل مثبتة بشكل مستقل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة وعندما تحدث المعاملة تطبق الفقرة "٩٧" أو "٩٨"أو "١٠٠".

(ج) أن تصبح المعاملة المتوقعة غير متوقعة الحدوث وفي هذه الحالة يتم إعادة التبويب من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب، بأي مكسب أو خسارة متراكمة ذات صلة عن أداة التغطية والتي تم الأعراف بها مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة (الفقرة "٩٥(أ)") وقد تظل المعاملة المتوقعة التي لم تعد مؤكدة الحدوث بدرجة عالية (الفقرة "٨٨(ج)") ممكنة الحدوث.

(د) إذا قامت المنشأة بإلغاء التخصيص بالنسبة لتغطيات المعاملة المتوقعة، فإن المكسب أو الخسارة المتراكمة عن أداة التغطية التي تم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة (الفقرة "٩٥(أ)") سوف تبقى بشكل منفصل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة أو أن تصبح غير متوقعة الحدوث. وفي حالة حدوث المعاملة تطبق الفقرة "٩٧" أو "٩٨" أو "١٠٠" وإذا لم تعد المعاملة متوقعة الحدوث، يتم إعادة التبويب من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب.

تغطية صافي الاستثمار

١٠٢- تتم المحاسبة عن عمليات تغطية صافي الاستثمار في نشاط أجنبي بما في ذلك تغطية أي بند ذا طبيعة نقدية يحاسب كجزء من صافي الاستثمار (معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)) بطريقة مشابهة لتغطيات خطر التدفقات النقدية:

(أ) يتم الاعتراف مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) بالجزء الخاص بالأرباح أو الخسائر على أداة التغطية التي ثبت أنها فعالة (راجع الفقرة "٨٨").

و(ب) يتم الاعتراف بالجزء غير الفعال في الأرباح أو الخسائر.

ويتم إعادة تبويب المكسب أو الخسارة على أداة التغطية المرتبطة بالجزء الفعال للتغطية والذي سبق الاعتراف به مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر وذلك في الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) عند التصرف في النشاط الأجنبي وفقاً للفقرات ("٤٨" إلى "٤٩" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)).

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

١٠٣- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) الصادر عام ٢٠١٦ ويسري تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" في نفس التوقيت. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

١٠٤- عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، يتم تطبيق لقواعد الانتقالية وفقاً للقسم ٧ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

ملحق (أ)
إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

أت١ إلى أت٩٣ – ملغاة.

التغطية (الفقرات من "٧١" إلى "١٠٢" من المعيار)

أدوات التغطية (الفقرات من"٧٢" إلى "٧٧" من المعيار)

الأدوات المؤهلة (الفقرات من "٧٢" إلى "٧٧" من المعيار)

أت٩٤ – قد تكون الخسائر المحتملة المرتبطة بخيار مكتوب من المنشأة أكبر بكثير من المكاسب المحتملة في قيمته المرتبطة بالبند المغطى ذا الصلة، بمعنى آخر لا يكون الخيار المكتوب فيه فعالاً في تقليل مخاطر الأرباح أو الخسائر الخاصة بالبند المغطى وبالتالي لا يؤهل الخيار المكتوب كأداة تغطية ما لم يتم تخصيصه كمقاصة لخيار تم شراؤه ويتضمن ذلك الخيار المتضمن فيه أداة مالية أخرى (على سبيل المثال خيار الشراء المكتوب المستخدم لتغطية التزام خيار الشراء Callable Liability). وفي المقابل يكون للخيار المشترى أرباحاً محتملة تعادل أو تتجاوز الخسائر وبالتالي هناك إمكانية لتقليل مخاطر الخسائر أو الأرباح من التغير في القيم العادلة أو التدفقات النقدية وبالتالي يمكن أن يؤهل هذا الخيار ليكون أداة تغطية.

أت٩٥ – يمكن تخصيص الأصل المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة كأداة تغطية لتغطية خطر العملات الأجنبية.

أت٩٦ – ملغاة.

أت٩٧ – لا تعتبر أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها أصولاً أو التزامات مالية للمنشأة وبالتالي لا يمكن تخصيصها كأدوات تغطية.

البنود المغطاة (الفقرات من "٧٨" إلى "٨٤" من المعيار)

البنود المؤهلة (الفقرات من "٧٨" إلى "٨٠" من المعيار)

أت٩٨ –لا يعتبر الارتباط المؤكد للحصول على حصة في عملية اندماج بند مغطى فيما عدا خطر العملات الأجنبية نظرا لعدم إمكانية قياس المخاطر الأخرى التي يتم تغطيتها أو تحديدها بشكل محدد وتمثل هذه المخاطر الأخرى مخاطر عامة للنشاط.

أت٩٩ – لا يمكن اعتبار الاستثمار بطريقة حقوق الملكية بند مغطى في تغطية القيمة العادلة نظراً لأنه بموجب طريقة حقوق الملكية يتم الاعتراف ضمن قائمة الأرباح والخسائر بحصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، ولسبب مشابه لا يعتبر الاستثمار في شركة تابعة مجمعه بند مغطى في تغطية القيمة العادلة لأنه بموجب التجميع يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالأرباح والخسائر للمنشأة وليس بالتغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، وتختلف تغطية صافي الاستثمار في نشاط أجنبي عن ذلك نظراً لأنها تغطية لخطر عملة أجنبية وليس تغطية قيمة عادلة للتغير في قيمة الاستثمار.

أت٩٩أ– تبين الفقرة "٨٠" أن مخاطر العملة الأجنبية في القوائم المالية المجمعة لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة قد تتأهل كبند مغطى في تغطية التدفق النقدي، شريطة أن تكون المعاملة مقيمة بعملة باستثناء عملة التعامل الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة، وأن مخاطر العملة الأجنبية ستؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة، ولهذا الغرض يمكن أن تكون المنشأة شركة أم أو شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع، وإذا لم تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ما بين المجموعة لا يمكن أن تتأهل كبند مغطى وهذه هي عادة الحالة بالنسبة لدفعات الإتاوة أو دفعات الفائدة أو رسوم الإدارة بين الأعضاء في نفس المجموعة، إلا أذا كانت هناك معاملة خارجية ذات علاقة، غير أنه عندما تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ما بين المجموعة يمكن أن تتأهل كبند مغطى ومن الأمثلة على ذلك مبيعات أو مشتريات متوقعة للمخزون بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع فيما بعد للمخزون لجهة خارجية بالنسبة للمجموعة، وبالمثل فإن البيع المتوقع ما بين المجموعة لأصول ثابتة من منشأة المجموعة التي صنعتها إلى منشأة المجموعة التي ستستخدم الأصول الثابتة في عملياتها قد يؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة، ومن الممكن أن يحدث ذلك على سبيل المثال: لأن الأصول الثابتة سيتم إهلاكها من قبل المنشأة المشترية، وقد يتغير المبلغ المعترف به أولياً لهذه الأصول إذا كانت المعاملة المذكورة ما بين المجموعة مقيمة بعملة باستثناء عملة التعامل الرئيسية للمنشأة المشترية.

أت٩٩ب- أذا تأهل تغطية معاملة مؤكدة ما بين المجموعة لمحاسبة التغطية فإن أي ربح أو خسارة معترف بها في الدخل الشامل الآخر حسب الفقرة "٩٥(أ)" سيتم إعادة تبويبها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر بها مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة التغطية على الربح أو الخسارة المجمعة.

أت٩٩ب أ- يمكن للمنشأة أن تخصص كل التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مغطى في علاقة تغطية. ويمكن للمنشأة أيضاً أن تخصص فقط التغير في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مغطى بأعلى أو أقل من سعر محدد أو أي متغير آخر (خطر من جانب واحد) وتعكس القيمة الأكبر في أداة تغطية لخيار مشترى (بافتراض أن لها نفس الشروط الأساسية كخطر مخصص) خطر من جانب واحد في البند المغطى. فعلي سبيل المثال: يمكن للمنشأة أن تخصص التغير في التدفق النقدي المستقبلي والناتج عن ارتفاع سعر شراء سلعة أساسية. في مثل هذه الحالة يتم فقط تخصيص خسائر التدفق النقدي الناتج عن الارتفاع في السعر فوق مستوى محدد. ولا يتضمن الخطر المغطى قيمة الوقت للخيار المشترى حيث أن قيمة الوقت لا تعتبر مكون من مكونات المعاملة المتوقعة يؤثر على الأرباح أو الخسائر (فقرة "٨٦(ب)").

تخصيص الأدوات المالية كأدوات تغطية (الفقرتان "٨١"و"٨١(أ)")

أت٩٩ج- إذا تم تخصيص حصة من التدفقات النقدية للأصل المالي أو الالتزام المالي على أنها بند مغطى يجب أن تكون تلك الحصة المخصصة أقل من إجمالي التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام. على سبيل المثال، في حالة الالتزام الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له أقل من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، لا يمكن أن تخصص المنشأة (أ) حصة من الالتزام تساوى المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن و(ب) حصة متبقية سلبية. إلا أن المنشأة يمكن أن تحدد جميع التدفقات النقدية لكامل الأصل المالي أو الالتزام المالي على أنها بند مغطى فيما يتعلق بمخاطر محددة واحدة فقط (مثلاً للتغيرات التي تنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن فقط). على سبيل المثال، في حالة الالتزام المالي الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له هو ١٠٠ نقطة أساس دون سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، بإمكان المنشأة أن تحدد كامل الالتزام على أنه بند مغطى (أي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن مطروحاً منها

١٠٠ نقطة أساس) وتقوم بعمل تغطية للتغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لكامل ذلك الالتزام الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. ويمكن أن تختار المنشأة أيضاً نسبة تغطيه غير نسبة ١: ١ من أجل تحسين فعالية التغطية كما هو موضح في الفقرة "أت١٠٠".

أت٩٩د- بالإضافة إلى ذلك، إذا تم التغطية لأداة مالية ذات سعر ثابت في وقت ما بعد إنشائها وتكون أسعار الفائدة قد تغيرت في غضون ذلك، تستطيع المنشأة تخصيص حصة مساوية للسعر الأساسي الذي هو أعلى من السعر التعاقدي المدفوع على البند. ويمكن للمنشأة أن تقوم بذلك شريطة أن يكون السعر الأساسي أقل من سعر الفائدة الفعلي المحسوب بناء على افتراض أن المنشأة قد قامت بشراء الأداة في اليوم الذي قامت فيه أولاً بتحديد البند المغطى. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة قد أنشأت أصلاً مالياً ذو سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وله سعر فائدة فعلي مقداره ٦% في الوقت الذي كان فيه سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن هو ٤% تبدأ المنشأة بتغطية ذلك الأصل في وقت لاحق عندما يكون سعر الفائدة المعروض بين بنك لندن قد أرتفع إلى ٨% وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠. وتحسب المنشأة أنها لو قامت بشراء الأصل في التاريخ الذي تقوم فيه أولاً بتخصيصه على أنه بند مغطى مقابل قيمته العادلة في ذلك الوقت بمقدار ٩٠، فإن العائد الفعلي كان سيبلغ ٩,٥%. ولأن سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أقل من هذا العائد الفعلي، بإمكان المنشأة تخصيص حصة من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن بنسبة ٨% تتألف جزئياً من التدفقات النقدية المتعلقة بالفائدة التعاقدية وجزئياُ من الفرق بين القيمة العادلة (أي ٩٠) والمبلغ القابل للتسديد في تاريخ الاستحقاق (أي ١٠٠).

أت٩٩هـ- تسمح الفقرة "٨١" للمنشأة أن تخصص شيء غير كامل التغير في القيمة العادلة أو التغير في التدفق النقدي للأداة المالية. فعلي سبيل المثال:

(أ) يمكن تخصيص كل التدفقات النقدية للأداة المالية للتغير في التدفق النقدي أو التغير في القيمة العادلة المنسوبة إلى بعض (وليس كل) المخاطر.

أو(ب) يمكن تخصيص بعض (وليس كل) التدفقات النقدية للأداة المالية للتغير في التدفق النقدي أو التغير في القيمة العادلة المنسوبة إلى كل أو بعض المخاطر (بمعنى أن يتم تخصيص جزء من التدفقات النقدية للأداة المالية للفقرات المنسوبة إلى كل أو بعض المخاطر).

أت٩٩و – لكي تتأهل المخاطر المخصصة والأجزاء لمحاسبة التغطية يجب أن تكون عناصر قابلة للتحديد منفصلة عن الأداة المالية مع ضرورة أن تكون المتغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لكامل الأداة المالية والناتجة من التغيرات في المخاطر المخصصة والأجزاء قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها على سبيل المثال:

(أ) بالنسبة للأداة المالية ذات السعر المحدد والمغطاة ضد التغير في القيمة العادلة المنسوبة إلى التغيرات في أسعار الفائدة التي لا تحمل أية مخاطر أو أسعار فائدة قياسية. يعتبر سعر الفائدة الذي لا يحمل أي مخاطر وسعر الفائدة القياسي عادة عنصراً قابلاً للتحديد منفصلاً عن الأداة المالية ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها.

(ب) لا يعتبر التصميم كمكون يمكن تحديده منفصلاً ولا يمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها ولا يمكن تخصيصه كخطر أو كجزء من أداة مالية ما لم يتم استيفاء ما جاء في (ج) أدناه.

(ج) يعتبر مكون يمكن تحديده منفصلاً ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها الجزء المحدد تعاقدياً من التضخم في التدفقات النقدية من سند اعترف به بصفته مرتبطاً بالتضخم (بافتراض عدم وجود متطلبات للمحاسبة عن مشتقة ضمنية مستقلة) وذلك بشرط ألا تتأثر التدفقات النقدية الأخرى للأداة بجزء التضخم هذا.

تخصيص البنود غير المالية كبنود مغطاة (الفقرة "٨٢" من المعيار)

أت١٠٠– لا يكون للتغيرات في سعر أي مكون للأصل أو الالتزام غير المالي بشكل عام أي تأثير يتنبأ به أو يمكن قياسه بصورة مستقلة على سعر البند القابل للمقارنة وذلك على سبيل المثال فيما يتعلق بالتغير في أسعار الفائدة في السوق على سعر السند، وبالتالي يعتبر الأصل أو الالتزام غير المالي بنداً مغطى فقط في مجمله أو بالنسبة لخطر العملة الأجنبية. وإذا كان هناك فرق بين شروط أداة التغطية والبند المغطى على سبيل المثال بالنسبة لتغطية شراء متنبأ به لبن برازيلي باستخدام عقد آجل لشراء بن كولومبي بشروط مختلفة عندئذ فإن علاقة التغطية يمكن أن تؤهل كعلاقة تغطية بشرط استيفاء جميع الشروط الواردة في الفقرة "٨٨" من المعيار بما في ذلك توقع الفعالية الكبيرة للتغطية، ولهذا الغرض فإن قيمة أداة التغطية قد تكون أكبر أو أقل من قيمة البند المغطى إذا أدى ذلك إلى تحسين فعالية علاقة التغطية. على سبيل المثال يمكن إجراء تحليل تراجع لتحديد العلاقة الإحصائية بين البند المغطى (على سبيل المثال التعامل في البن البرازيلي) وأداة التغطية (على سبيل المثال التعامل في البن الكولومبي) وإذا وجدت علاقة إحصائية سليمة بين المتغيرين (أي بين أسعار وحدات

البن البرازيلي والبن الكولومبي) فإن انحدار المنحنى لخط التراجع يمكن أن يستخدم لتحديد نسبة التغطية التي تعظم من الفعالية المتوقعة. على سبيل المثال إذا كان انحدار منحنى خط التراجع ١,٠٢، فان نسبة التغطية ٠,٩٨ من كميات البنود المغطاة إلى (١) واحد صحيح من أداة التغطية ومن شأنها أن تعظم الفعالية المتوقعة. ومع هذا فقد ينتج عن علاقة التغطية عدم فعالية يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر أثناء مدة علاقة التغطية.

تخصيص مجموعة من البنود كبنود مغطاة (الفقرتان "٨٣"، "٨٤" من المعيار)

أت١٠١ – لا تؤهل لمحاسبة التغطية أية تغطية لحالة شاملة بالصافي (على سبيل المثال صافي كافة الأصول والالتزامات بسعر ثابت بتواريخ استحقاق مشابهة) وليس بنداً مغطى محدد، إلا أنه يمكن تحقيق نفس تأثير محاسبة التغطية على الأرباح أو الخسائر بالنسبة لهذا النوع من علاقة التغطية وذلك بتخصيص جزء من البنود الأساسية كبند مغطى، على سبيل المثال إذا كان لدى بنك ١٠٠ من الأصول و٩٠ من الالتزامات بمخاطر وشروط مشابهة في طبيعتها في ظل وجود عمليات تغطية مقابل مخاطر تبلغ ١٠، عندئذ يستطيع البنك تبويب ١٠ من هذه الأصول كبند مغطى ويمكن استخدام هذا التخصيص إذا كانت هذه الأصول والالتزامات أدوات ذات سعر ثابت وفي هذه الحالة يمثل هذا التخصيص تغطية للقيمة العادلة، أما إذا كانت هذه الأصول والالتزامات أدوات ذات سعر متغير ففي هذه الحالة يكون هذا التخصيص عملية تغطية تدفقات نقدية. وبالمثل إذا كان لدى المنشأة ارتباط مؤكد للشراء بعملة أجنبية بقيمة ١٠٠ والتزام مؤكد للبيع بعملة أجنبية بقيمة ٩٠ عندئذ تستطيع إجراء عملية تغطية مبلغ بالصافي يبلغ ١٠ وذلك بالحصول على أداة مشتقة وتبويبها كأداة تغطية ترتبط بقيمة ١٠ من ارتباط البيع المؤكد البالغ ١٠٠.

محاسبة التغطية (الفقرات من "٨٥" إلى "١٠٢" من المعيار)

أت١٠٢– من أمثلة تغطية القيمة العادلة تغطية مخاطر التغيرات في القيمة العادلة لأداة مديونية ذات سعر ثابت نتيجة للتغيرات في أسعار الفائدة ويمكن إبرام هذه التغطية بواسطة الجهة المصدرة أو حامل الأداة.

أت١٠٣– من أمثلة عمليات تغطية التدفقات النقدية استخدام عقد مبادلة لتغيير مديونية بسعر معوم إلى مديونية بسعر ثابت (أي تغطية معاملة مستقبلية حيث تكون التدفقات النقدية المستقبلية المغطاة هي مدفوعات الفوائد المستقبلية).

أت١٠٤– تغطية الالتزام المؤكد (على سبيل المثال عملية تغطية التغير في سعر الوقود بالنسبة لالتزام تعاقدي غير معترف به بواسطة منشأة كهربية لشراء الوقود بسعر ثابت) تعتبر مقابل مخاطر التغير في القيمة العادلة وبالتالي فإن هذه التغطية تمثل عملية تغطية للقيمة العادلة إلا أنه طبقاً للفقرة "٨٧" فإن تغطية خطر العملة الأجنبية الخاصة بالتزام مؤكد يمكن المحاسبة عنها بطريقة بديلة كتغطية تدفقات نقدية.

تقدير فعالية التغطية

أت١٠٥– تعتبر التغطية ذات فعالية عالية فقط في حالة استيفاء الشروط التالية:

(أ) يتوقع من التغطية في تاريخ بداية التغطية وفي فترات لاحقة أن تكون ذات فعالية عالية في تحقيق تغيرات مقاصة Offsetting Changes في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تعزى إلى الخطر المغطى أثناء الفترة المخصص لها التغطية ويمكن أن يظهر هذا التوقع بعدة طرق تتضمن مقارنة التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التغطية أو بإظهار علاقة إحصائية بين القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى وتلك الخاصة بأداة التغطية وقد تختار المنشأة نسبة تغطية خلاف ١:١ لتحسين فعالية التغطية كما ورد في فقرة "أت١٠٠".

(ب) تقع النتائج الفعلية للتغطية في نطاق نسبة ٨٠% – ١٢٥%. على سبيل المثال إذا كانت النتائج الفعلية تظهر خسارة أداة التغطية بواقع ١٢٠ وأرباح أداة النقدية بواقع ١٠٠ عندئذ يمكن قياس المقاصة بواقع ١٠٠/١٢٠ أي ١٢٠% أو ١٢٠/١٠٠ بواقع ٨٣% وفي هذا المثال إذا افترضنا أن التغطية تفي بالشرط الوارد في (أ) عالية عندئذ تستخلص المنشأة أن التغطية ذات فعالية عالية.

أت١٠٦– تقدر الفعالية في الوقت الذي تقوم فيه المنشأة بإعداد قوائمها المالية السنوية أو الدورية على الأقل.

أت١٠٧– لا يحدد هذا المعيار طريقة واحدة لتقدير فعالية التغطية حيث إن الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتقدير فعالية التغطية تعتمد على استراتيجيتها في إدارة المخاطر. على سبيل المثال إذا كانت استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر هي تعديل وتسوية قيمة أداة التغطية بصفة دورية لإظهار التغيرات في المركز المغطى عندئذ تحتاج المنشأة

لإظهار أن التغطية من المتوقع أن تكون ذات فعالية عالية فقط للفترة التالية حتى يتم تسوية مبلغ أداة التغطية. وفي بعض الحالات قد تتبني المنشأة طرقاً مختلفة لأنواع مختلفة من التغطيات، وتتضمن مستندات المنشأة الموثقة الخاصة باستراتيجية التغطية إجراءات تقدير فعالية التغطية وتحدد هذه الإجراءات ما إذا كان تقدير التغطية يتضمن جميع أرباح أو خسائر أداة التغطية أو هل يتم استبعاد القيمة الزمنية للنقود للأداة.

أت١٠٧أ- إذا قامت المنشأة بتغطية أقل من ١٠٠% من الخطر المرتبط بالبند على سبيل المثال ٨٥% فأنها تقوم بتخصيص البند المغطى بواقع ٨٥% من المخاطر وتقيس عدم فعالية التغطية بناءً على النسبة المخصصة للمخاطر بواقع ٨٥%. إلا أنه عند تغطية هذه النسبة ٨٥% من المخاطر، يجوز أن تستخدم المنشأة نسبة تغطية خلاف ١:١ إذا كان من شأن ذلك تحسين فعالية التغطية المتوقعة كما هو موضح في فقرة "أت١٠٠".

أت١٠٨- إذا كانت الشروط الرئيسية لأداة التغطية والأصل والالتزام والارتباط المؤكد المغطى أو المعاملات المتوقعة بدرجة احتمالية عالية هي نفسها، عندئذ فإن التغيرات في القيمة العادلة والتدفقات النقدية التي تعزى للخطر المغطى قد تؤدى إلى تسوية بعضها البعض وذلك عند إبرام التغطية لاحقاً، على سبيل المثال قد تكون مبادلة سعر فائدة أداة تغطية فعالة إذا كانت القيم والمبالغ الافتراضية والأصلية ومدتها وتواريخ إعادة التسعير وتواريخ الحصول على أصل المبلغ والفوائد وسدادها وقياس أسعار الفائدة هي نفسها بالنسبة لأداة التغطية والبند المغطى بالإضافة إلى ذلك تعتبر التغطية الخاصة بشراء متوقع، ذي احتمالية عالية لسلعة مع عقد أجل ذات فعالية عالية في الحالات التالية:

(أ) إذا كان العقد الآجل لشراء نفس الكمية من نفس السلعة في نفس الوقت ونفس المكان مثل الشراء المتوقع المغطى.

(ب) إذا كانت القيمة العادلة للعقد الآجل في البداية صفراً.

(ج) إذا تم استبعاد إما التغير في الخصم أو العلاوة على العقد الآجل من تقدير الفعالية والاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر أو إذا كان التغير في التدفقات النقدية المتوقعة على المعاملة المتوقعة ذات الاحتمالية العالية يعتمد على سعر آجل للسلعة.

أت١٠٩– أحيانا تقوم أداة التغطية بتسوية جزء فقط من الخطر المغطى (يقصد بالتسوية Offset الوصول إلى درجة صفر.) على سبيل المثال لا تكون التغطية فعالة بالكامل في حالة أن تكون أداة التغطية والبند المغطى مقومتين بعملات مختلفة ولا يسيران جنباً إلى جنب مع بعضهما البعض، كذلك لا يمكن أن تكون تغطية خطر سعر الفائدة باستخدام أداة مشتقة فعالة بدرجة تامة إذا كان جزءاً من القيمة العادلة للأداة المشتقة يعزي إلى مخاطر الائتمان للطرف المقابل.

أت١١٠– للتأهل لمحاسبة التغطية يجب أن ترتبط التغطية بخطر محدد ومخصص وليس للمخاطر العامة لنشاط المنشأة فقط، ويجب أن يكون للتغطية أثر كبير على أرباح وخسائر المنشأة، ولا تؤهل تغطية مخاطر التقادم في الأصول المادية أو مخاطر قيام الحكومة بنزع الملكية لمحاسبة التغطية ولا يمكن قياس الفعالية نظراً لعدم إمكانية قياس المخاطر بصورة يعتمد عليها.

أت١١٠أ– تسمح الفقرة "٧٤(أ)" للمنشأة أن تفصل فرق القيمة بالزيادة وقيمة الوقت في عقد خيار وأن تخصص كأداة تغطية فقط التغير في فرق القيمة بالزيادة لعقد الخيار. مثل هذا التخصيص قد ينشأ عن علاقة تغطية فعالة تماماُ في التوصل إلى مقاصة مع التغير في التدفقات النقدية المنسوبة إلى تغطية الخطر من جانب واحد من معاملة متوقعة إذا كانت الشروط الأساسية للمعاملة المتوقعة هي نفسها لأداة التغطية.

أت١١٠ب– إذا خصصت المنشأة كامل خيار مشترى كأداة تغطيه لخطر من جانب واحد ينتج من معاملة متوقعة فلن تكون علامة التغطية فعالة تماماً. ويكون ذلك بسبب أن العلاوة المدفوعة للخيار تتضمن قيمة الوقت وكما هو مبين في الفقرة: أت٩٩ب أ" فإن الخطر من جانب واحد المخصص لا يتضمن قيمة الوقت في الخيار. لذلك ففي مثل هذه الحالة لن يكون هناك مقاصة بين التدفقات النقدية المنسوبة إلى قيمة الوقت لعلاوة الخيار المدفوعة والخطر المغطى المخصص.

أت١١١– في حالة خطر سعر الفائدة يمكن تقدير فعالية التغطية بإعداد جدول باستحقاقات الأصول والالتزامات المالية يوضح خطر سعر الفائدة لكل مدة زمنية بشرط ارتباط هذا الخطر بأصل أو التزام محدد (أو مجموعة محددة من الأصول أو الالتزامات أو جزء محدد منهم) وعند ظهور صافي الخطر يتم تقدير فعالية التغطية مقابل الأصل أو الالتزام.

أت١١٢– عند تقدير فعالية التغطية تأخذ المنشأة بشكل عام في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود ولا تكون هناك حاجة لتطابق سعر الفائدة الثابت على البند المغطى مع سعر الفائدة الثابت على المبادلة المخصصة كتغطية القيمة العادلة، ولا تكون هناك حاجة أيضا لمطابقة سعر الصرف المتغير على الأصل أو الالتزام المحمل بفائدة مع نفس سعر الفائدة المتغير على المبادلة المخصصة كالتزام تدفقات نقدية. وتنشأ القيمة العادلة للمبادلة من صافي تسويتها ويمكن تغيير الأسعار الثابتة والمتغيرة للمبادلة دون التأثير على صافي التسوية إذا كان التغيير لكليهما بنفس القيمة.

أت١١٣– إذا لم تستوف المنشأة شروط فعالية التغطية تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية من آخر تاريخ كان هناك فيه التزام بفعالية التغطية، إلا أنه إذا حددت المنشأة الحدث أو التغير في الظروف التي أدت إلى إخفاق علاقة التغطية في الوفاء بمبادئ فعالية التغطية وأثبتت أن التغطية كانت فعالة قبل هذا الحدث أو وقوع هذه الظروف، عندئذ تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية من تاريخ هذا الحدث أو حدوث هذه التغيرات.

محاسبة تغطية القيمة العادلة لتغطية محفظة مخاطر سعر الفائدة

أت١١٤ –بالنسبة لتغطية القيمة العادلة لخطر سعر الفائدة المرتبط بمحفظة أصول أو التزامات مالية، على المنشأة أن تطبق متطلبات هذا المعيار إذا التزمت بالإجراءات الواردة في الفقرات من (أ) إلى (ط) التالية والفقرات من "أت١١٥" إلى "أت١٣٢" التالية:

(أ) كجزء من عملية إدارة المخاطر تحدد المنشأة محفظة من البنود ترغب في تغطية خطر سعر الفائدة المرتبط بها وقد تتضمن المحفظة أصولا فقط أو التزامات فقط أو كليهما، وقد تحدد المنشأة محفظتين أو أكثر وفي هذه الحالة تطبق المنشأة الإرشادات التالية على كل محفظة بصورة مستقلة.

(ب) تقوم المنشأة بتحليل المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بناءً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة وليست التعاقدية. ويمكن إجراء هذا التحليل بعدة طرق تتضمن جدولة التدفقات النقدية ضمن الفترات المتوقع أن تحدث فيها هذه التدفقات أو جدولة المبالغ الأصلية الافتراضية ضمن جميع الفترات حتى توقع حدوث إعادة التسعير.

(ج) بناءً على هذا التحليل تحدد المنشأة القيمة التي ترغب في تغطيتها وتقوم بتخصيص قيمة الأصول أو الالتزامات (ليس بصافي القيمة) من المحفظة المحددة المساوية للقيمة التي ترغب تغطيتها كبند مغطى وتحدد هذه القيمة أيضا قياس النسبة المئوية المستخدمة لاختبار الفعالية طبقاً للفقرة "أت١٢٦(ب)".

(د) تقوم المنشأة بتخصيص خطر سعر الفائدة الذي تقوم بتغطيته وقد يكون هذا الخطر جزءاً من خطر سعر الفائدة في كل بند من البنود في المركز المغطى على سبيل المثال سعر الفائدة القياسي (مثل الليبور).

(هـ) تقوم المنشأة بتخصيص أداة تغطية أو أكثر لكل فترة زمنية لإعادة التسعير.

(و) وباستخدام التخصيصات الواردة في (ج) و(هـ) عاليه تقدر المنشأة من البداية وفي الفترات اللاحقة هل من المتوقع أن تكون التغطية ذات فعالية عالية أثناء الفترة المخصص لها التغطية.

(ز) تقوم المنشأة بصفة دورية بقياس التغير في القيمة العادلة للبند المغطى (كما هو مخصص في (ج) بعاليه والذي يعزى للخطر المغطى كما ورد في (د) بعاليه) على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة المحددة في (ب) عاليه بشرط تحديد الفعالية الحقيقية العالية للتغطية عند تقديرها باستخدام أسلوب المنشأة الموثق لتقدير الفعالية. وتعترف المنشأة بالتغير في القيمة العادلة للبند المغطى كأرباح أو خسائر في الأرباح أو الخسائر وذلك في بند أو بندين تفصيليين في المركز المالي كما ورد في الفقرة "٨٩(أ)" من المعيار، ولا تكون هناك حاجة لتوزيع التغير في القيمة العادلة على الأصول أو الالتزامات الفردية.

(ح) تقوم المنشأة بقياس القيمة العادلة لأداة أو أدوات التغطية (كما هو محدد في (هـ) عاليه) وتعترف بالأرباح أو الخسائر ضمن الأرباح أو الخسائر بقائمة الدخل ويتم الاعتراف بالقيمة العادلة للأداة أو الأدوات المالية كأصل أو التزام في قائمة المركز المالي.

(ط) يتم الاعتراف بعدم الفعالية[١] ضمن قائمة الأرباح والخسائر بالفرق بين التغير في القيمة العادلة المشار إليه في (ز) والمشار إليه في (ح).

أت١١٥– هذا المنهج موضح بالتفصيل فيما يلي حيث يتم تطبيقه فقط على تغطية القيمة العادلة لخطر سعر الفائدة المرتبط بمحفظة أصول أو التزامات مالية.

أت١١٦– يمكن أن تتضمن المحفظة المحددة في الفقرة "أت١١٤(أ)" أصولاً والتزامات. كما يمكن أن تتضمن أصولاً فقط أو التزامات فقط وتستخدم المحفظة لتحديد قيمة الأصول أو الالتزامات التي ترغب المنشأة في تغطيتها ومع ذلك فإن المحفظة في حد ذاتها غير مخصصة كبند مغطى.

(١) تطبق نفس اعتبارات الأهمية النسبية في هذا السياق كما هي مطبقة في كافة معايير المحاسبة المصرية.

أت١١٧– عند تطبيق الفقرة "أت١١٤(ب)" تحدد المنشأة فترة إعادة التسعير المتوقعة للبند على أنها التاريخ الذي يتوقع فيه استحقاق البند أو إعادة تسعيره طبقاً لمعدلات السوق أيهما أقرب، وتقدر التواريخ المتوقعة لإعادة التسعير عند بداية التغطية وخلال مدة التغطية بناءً على الخبرات التاريخية والمعلومات الأخرى المتاحة والتي تتضمن معلومات وتوقعات عن معدلات السداد المعجل وأسعار الفائدة والتداخل بينهما. وتستخدم المنشآت التي ليس لديها أية خبرات مؤسسية خاصة أو لديها خبرات غير كافية بالمجموعات المماثلة من الأدوات وذلك للأدوات المالية القابلة للمقارنة، وتتم مراجعة هذه التقديرات بصفة دورية ويتم تحديثها بناءً على الخبرات المتاحة. وفي حالة وجود بند له سعر ثابت قابل لتعجيل سداده، فإن تاريخ إعادة التسعير المتوقع هو التاريخ المتوقع فيه السداد المقدم للبند ما لم يتم إعادة تسعيره طبقاً لمعدلات السوق في تاريخ أقرب. وبالنسبة لمجموعة من الأصول المشابهة فإن التحليل إلى فترات زمنية بناءً على التواريخ المتوقعة لإعادة التسعير قد يأخذ شكل توزيع نسبة من المجموعة وليس بنوداً فردية على كل فترة زمنية، وقد تستخدم المنشأة مناهج أخرى لأغراض التوزيع هذه. على سبيل المثال قد تستخدم مضاعف معدل السداد المعجل لتوزيع استهلاك القروض على الفترات الزمنية بناءً على التواريخ المتوقعة لإعادة التسعير إلا أن منهج وطريقة هذا التوزيع تكون طبقاً لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة.

أت١١٨– وطبقاً للتخصيص الوارد في الفقرة "١١٤(ج)" من المعيار، إذا قامت المنشأة في فترة معينة لإعادة التسعير بتقدير أن لها أصولاً ذات أسعار ثابتة تبلغ ١٠٠ والتزامات ذات أسعار ثابتة تبلغ ٨٠ وقررت تغطية صافي المركز الذي يبلغ ٢٠ بأن تقوم بتخصيص ما قيمته مبلغ ٢٠ من الأصول(جزء من الأصول)[١] كبند مغطى، ويتم التعبير عن التخصيص كمبلغ عملة (أي مبلغ بالدولار أو اليورو أو الجنيه أو الفرنك) وليس كأصول فردية، ويتبع ذلك أن جميع الأصول (أو الالتزامات) التي أخذ منها مبلغ التغطية – أي مبلغ ١٠٠ من الأصول في المثال السابق، يجب أن تكون:

(أ) بنود تتغير قيمتها العادلة استجابة للتغيرات في سعر الفائدة الذي تم تغطيته.

(١) يسمح المعيار للمنشأة بتخصيص أية قيمة من الأصول أو الالتزامات المؤهلة المتاحة، وبالنسبة لهذا المثال أي مبلغ أصول جاري تغطيته بين صفر،١٠٠.

(ب) بنود تأهلت للمحاسبة عنها باستخدام طريقة تغطية القيمة العادلة إذا ما تم تخصيصها على أنها مغطاة بطريقة منفردة. وبشكل خاص نظراً لأن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) يحدد أن القيمة العادلة للالتزام المالي الذي له خاصية الطلب (مثل الودائع تحت الطلب وبعض الأنواع الأخرى من الودائع) ليست أقل من المبلغ الواجب سداده عند الطلب وذلك عند الخصم من أول تاريخ يطلب فيه سداد المبلغ، لذا فإن مثل هذا البند غير مؤهل للمحاسبة عنه طبقاً لطريقة تغطية القيمة العادلة وذلك عن أية فترة زمنية تتجاوز أقصى فترة يستطيع أن يطلب فيها حامل الأداة السداد. وفي المثال السابق، فإن المركز المغطى هو قيمة أصول، وبالتالي فإن هذه الالتزامات ليست جزءاً من البند المغطى المخصص ولكن تستخدمها المنشأة لتحديد قيمة الأصول المخصصة كأدوات مغطاة. وإذا كان المركز الذي ترغب المنشأة في تغطيته التزاماً، يجب أن ينشأ المبلغ الذي يمثل البند المغطى عن التزام ذا سعر فائدة ثابت بالاختلاف عن الالتزامات التي يمكن أن يكون مطلوباً من المنشأة سدادها في فترة زمنية مبكرة، وأن تكون النسبة المستخدمة لتقدير فعالية التغطية وفقاً للفقرة "أت١٢٦(ب)" محسوبة بنسبة تلك الالتزامات الأخرى. على سبيل المثال، بافتراض أن المنشأة تتوقع أنه في خلال فترة زمنية لإعادة التسعير سيكون لديها التزامات بمبلغ ١٠٠ بسعر فائدة ثابت تتكون من مبلغ ٤٠ ودائع تحت الطلب ومبلغ ٦٠ التزامات ليس لها خاصية الطلب، ومبلغ ٧٠ لأصول بسعر فائدة ثابت. فإذا قررت المنشأة تغطية كل صافي المركز البالغ ٣٠، يجب تخصيص البند المغطى بأنه مبلغ ٣٠ أو ٥٠٪ من الالتزامات[١] التي ليس لها خاصية الطلب.

أت١١٩– تلتزم المنشأة أيضاً بمتطلبات التخصيص والتوثيق الأخرى الواردة في فقرة "٨٨(أ)" من المعيار، وبالنسبة لتغطية محفظة لها مخاطر سعر صرف، يحدد التخصيص والتوثيق سياسة المنشأة بالنسبة لجميع المتغيرات المستخدمة لتحديد القيمة التي تغطى وكيفية تقييم فعالية القياس ويشمل ذلك ما يلي:

(أ) أية أصول والتزامات تدرج في تغطية المحفظة والأساس المستخدم لاستبعادها من المحفظة.

---

(١) مبلغ ٣٠ ÷ (١٠٠ – ٤٠) = ٥٠٪

(ب) كيف تقوم المنشأة بتقدير تواريخ إعادة التسعير ويشمل ذلك افتراضات سعر الفائدة التي تحدد تقديرات معدلات السداد المبكر وأسس تغيير هذه التقديرات. وتستخدم نفس الطريقة لكل من التقديرات الأولية التي تتم وقت إدراج الأصل أو الالتزام ضمن المحفظة المغطاة ولأية مراجعات تتم فيما بعد على هذه التقديرات.

(ج) عدد ومدة الفترات الزمنية لإعادة التقييم.

وإذا كان الموقف الذي ترغب المنشأة في تغطيته هو التزامات فإن المبلغ الذي يمثل البند المغطى المخصص يمكن أن يتم سحبه من التزامات ذات سعر ثابت وليس من التزامات يمكن أن يطلب من المنشأة سدادها في فترة زمنية أقرب. ويتم حساب قياس النسبة المستخدمة لتقدير فعالية التغطية طبقاً للفقرة "أت١٢٦(ب)" كنسبة من هذه الالتزامات. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة تقدر أنه في فترة زمنية محددة لإعادة التسعير لديها التزامات بأسعار ثابتة تبلغ ١٠٠ وتتضمن ودائع تحت الطلب تبلغ ٤٠، والتزامات ليس لها خاصية الطلب تبلغ ٦٠ وأصول ذات سعر ثابت تبلغ ٧٠.

إذا قررت المنشأة تغطية كل الموقف الصافي البالغ ٣٠، فأنها تخصص التزامات تبلغ ٣٠ كبند مغطى أو ٥٠% من الالتزامات التي ليس لها خاصية الطلب.

(د) عدد المرات التي تقوم فيها المنشأة باختيار فعالية التغطية وأي من الطريقتين المذكورتين في فقرة "أت١٢٦" سوف تستخدمها، هذه الطريقة المستخدمة بواسطة المنشأة لتحديد قيمة الأصول أو الالتزامات المخصصة كبند مغطى وبناءً عليه قياس النسبة المئوية المستخدمة عند قيام المنشأة باختبار الفعالية باستخدام الطريقة الواردة في فقرة "أت١٢٦(ب)" هل تقوم المنشأة بإجراء اختبار الفعالية بالنسبة لكل فترة زمنية لإعادة التسعير على حدى أو لجميع الفترات مجمعة أو للاثنين معاً؟ ويجب أن تكون السياسات المحددة عند تخصيص وتوثيق علاقة التغطية طبقا لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة. ولا تتم التغييرات في السياسات بشكل جزافي حيث لابد من وجود مبررات على أساس التغيرات في ظروف السوق والعوامل الأخرى ويجب أن يكون التغيير طبقاً لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة.

أت١٢٠– قد تكون أداة التغطية المشار إليها في الفقرة "أت١١٤(هـ)" أداة مشتقة منفردة أو محفظة مشتقات تتضمن جميعها مخاطر مغطاة بالنسبة لسعر الفائدة كما هو وارد في الفقرة "أت١١٤(د)" (على سبيل المثال محفظة مبادلات سعر فائدة تتضمن جميعها مخاطر تتعلق بسعر الليبور) ومثل هذه المحفظة من المشتقات قد تتضمن مراكز مخاطر متقابلة Offsetting risk positions، إلا أنها قد لا تتضمن خيارات مكتوبة أو خيارات مكتوبة بالصافي لأن المعيار[١] لا يسمح بإدراج هذه الخيارات كأدوات تغطية (فيما عدا إدراج خيار مكتوب لمقابلة Offset خيار مشترى)، وإذا كانت أداة التغطية تغطى القيمة الواردة في الفقـرة "أت١١٤(ج)" لأكثر من فترة زمنية لإعادة التسعير، فأنها توزع على جميع الفترات

الزمنية التي تغطيها إلا أنه يجب توزيع جميع أدوات التغطية على الفترات الزمنية لإعادة التسعير لأن المعيار[٢] لا يسمح بإدراج علاقة تغطية لجزء واحد فقط من الفترة الزمنية التي تظل فيها أداة التغطية قائمة.

أت١٢١– عند قيام المنشأة بقياس التغير في القيمة العادلة لبند قابل للسداد المعجل طبقاً للفقرة "أت١١٤(ز)" فإن التغير في أسعار الفائدة يؤثر على القيمة العادلة للبند القابل للسداد المعجل Prepayable Item بطريقتين: يؤثر على القيمة العادلة للتدفقات النقدية التعاقدية والقيمة العادلة لخيار التعجيل (السداد المقدم prepayment) المتضمن في البند القابل للسداد المعجل، وتسمح الفقرة "٨١" من المعيار للمنشأة بإدراج جزء من الأصل أو الالتزام المالي الذي يشترك في نفس المخاطر وذلك كبند مغطى بشرط إمكانية قياس فعالية التغطية، وبالنسبة للبنود القابلة للسداد المعجل تسمح الفقرة "٨١أ" من المعيار بتحقيق ذلك بإدراج تخصيص البند المغطى وذلك فيما يتعلق بالتغير في القيمة العادلة التي تعزى إلى التغيرات في سعر الفائدة المخـصص على أسـاس تواريخ إعـادة التسـعير المتوقعة وليسـت التعاقدية، إلا أنـه يتم إدراج التغيرات في سعر الفائدة المغطى على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المغطى، وبناءً عليه إذا تمت مراجعة تواريخ التسعير المتوقعة (على سبيل

(١) راجع الفقرات "٧٧" و"أت٩٤"

(٢) راجع الفقرة ٧٥

المثال لتعكس التغير في السداد المعجل المتوقع) أو إذا اختلفت تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن التواريخ المتوقعة عندئذ تظهر عدم فعالية التغطية كما سيرد في فقرة "أت١٢٦"، ومن ناحية أخرى فإن التغيرات في تواريخ التسعير المتوقعة التي:

(أ) تنشأ بوضوح من عوامل خلاف التغيرات في سعر الفائدة المغطى.

(ب) ليست مرتبطة بالتغيرات في سعر الفائدة المغطى،

(ج) يمكن فصلها بطرق يعتمد عليها عن التغيرات التي تعزى لسعر الفائدة المغطى (على سبيل المثال التغيرات في معدلات السداد المعجل التي تنشأ بوضوح من التغير في العوامل الديموغرافية "السكانية" أو النظم الضريبية وليس من التغيرات في سعر الفائدة) ويتم استبعادها عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المغطى وذلك نظراً لأنها لا تعزى للخطر المغطى وإذا كان هناك عدم تأكد بشأن العامل الذي أدى إلى نشأة التغير في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وإذا كانت المنشأة غير قادرة على أن تفصل بطريقة موثوق فيها التغيرات التي تنشأ من التغير في سعر الفائدة المغطى عن التغير الذي ينشأ من عوامل أخرى، عندئذ يفترض أن التغير ينشأ من التغير في سعر الفائدة المغطى.

أت١٢٢– لا يحدد هذا المعيار الأساليب المستخدمة لتحديد القيمة المشار إليها في الفقرة "أت١١٤ (ز)" وهي تحديداً التغير في القيمة العادلة للبند المغطى التي تعزى للخطر المغطى، وإذا ما تم استخدام أساليب تقدير إحصائية أو أية أساليب أخرى يجب على الإدارة أن تتوقع أن النتيجة تقارب بدرجة كبيرة النتيجة التي كان سيتم الحصول عليها من قياس الأصول أو الالتزامات المنفردة التي تشكل البند المغطى، وليس من المناسب افتراض أن التغيرات في القيمة العادلة للبند المغطى تساوى التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية.

أت١٢٣– تتطلب الفقرة "٨٩ أ" من المعيار أنه إذا كان البند المغطى عن فترة زمنية محددة لإعادة التسعير أصلاً فان التغير في قيمته العادلة يعرض في بند منفصل مع الأصول، ومن ناحية أخرى إذا كان التزاماً فإن التغير في قيمته العادلة يعرض في بند منفصل مع الالتزامات وهذه هي البنود المنفصلة المشار إليها في الفقرة "أت١١٤ (ز)" وليس مطلوب توزيع محدد للأصول (أو الالتزامات) المنفردة.

أت١٢٤– يلاحظ في الفقرة "أت١١٤(ط) " أن عدم الفعالية تظهر في حدود اختلاف التغير في القيمة العادلة للبند المغطى التي تعزى إلى الخطر المغطى عن التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية المشتقة وقد ينشأ هذا الفرق من عدة أسباب منها:

(أ) اختلاف تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن المتوقعة أو مراجعة وتعديل التواريخ المتوقعة.

(ب) انخفاض قيمة البنود في المحفظة المغطاة أو استبعادها من الدفاتر.

(ج) اختلاف تواريخ سداد أداة التغطية والبند المغطى.

(د) أية أسباب أخرى (على سبيل المثال عندما تكون بعض البنود المغطاة محملة بفائدة بمعدل أقل من المعدل القياسي والمدرجين بالنسبة له كبنود تغطية وكانت عدم الفعالية الناتجة ليست كبيرة بدرجة تجعل المحفظة ككل تحقق في التأهل لمحاسبة التغطية) .

ويتم تحديد عدم الفعالية هذه[١] والاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر.

أت١٢٥– بشكل عام يتم تحسين كفاءة وفعالية التغطية في الحالات التالية:

(أ) إذا قامت المنشأة بجدولة البنود ذات خصائص السداد المعجل المختلفة بطريقة تأخذ في الاعتبار الاختلافات في أسلوب السداد المعجل.

(ب) عندما يكون عدد البنود في المحفظة أكبر. فعندما تتضمن المحفظة عدداً قليلاً من البنود يكون هناك احتمال نسبي لعدم الفعالية إذا كان السداد المعجل للبنود قبل أو بعد ما هو متوقع، ومن ناحية أخرى عندما تتضمن المحفظة بنوداً كثيرة يمكن التنبؤ بأسلوب السداد المعجل بدقة أكثر.

(ج) عندما تكون الفترات الزمنية لإعادة التسعير أقرب (شهر مقابل ٣ شهور) حيث إن قرب الفترة يقلل من تأثير عدم المطابقة Mismatch بين تواريخ إعادة التسعير والسداد (في غضون المدة الزمنية لإعادة التسعير) للبند المغطى وكذلك بالنسبة لأدوات التغطية.

و(د) كثرة تكرار تعديل وتسوية مبلغ أداة التغطية لإظهار التغيرات في البند المغطى (على سبيل المثال بسبب التغيرات في توقعات السداد المعجل Prepayment).

---

(١) تطبق نفس اعتبارات الأهمية النسبية في هذا السياق كما تطبق في جميع معايير المحاسبة المصرية.

أت١٢٦– تقوم المنشأة باختبار الفعالية بصفة دورية وإذا ما تغيرت تقديرات تواريخ إعادة التسعير بين التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة بتقدير الفعالية وتاريخ تال عندئذ تقوم المنشأة بحساب مبلغ عدم الفعالية إما:

(أ) كالفرق بين التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية (راجع الفقرة "١١٤ (ح)" من المعيار) والتغير في قيمة البند المغطى ككل الذي يعزى إلى التغيرات في سعر الفائدة المغطى (ويشمل ذلك تأثير التغيرات في سعر الفائدة المغطى على القيمة العادلة لأي خيار سداد معجل ضمني).

أو (ب) باستخدام التقريب التالي تقوم المنشأة:

(١) بحساب نسبة الأصول (أو الالتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير مغطاة على أساس تواريخ إعادة التسعير المقدرة في أخر تاريخ قامت فيه باختبار الفعالية.

(٢) بتطبيق هذه النسبة على التقدير المعدل للمبلغ (للقيمة) في هذه الفترة الزمنية لإعادة التسعير لحساب مبلغ البند المغطى بناءً على التقدير المعدل.

(٣) بحساب التغير في القيمة العادلة للتقدير المعدل للبند المغطى الذي يعزى للخطر المغطى وإظهاره كما ورد في فقرة "أت١١٤ز".

(٤) الاعتراف بعدم الفعالية على أنها تساوى الفرق بين المبلغ المحدد في رقم (٣) بعاليه والتغير في القيمة العادلة لأداة التغطية (راجع الفقرة "أت١١٤ (ط)").

أت١٢٧– عند قياس الفعالية تميز المنشأة بين تعديلات تواريخ إعادة التسعير المقدرة للأصول (الالتزامات) القائمة عن إنشاء الأصول (الالتزامات) الجديدة حيث إن السابقة فقط (الأصول أو الالتزامات القائمة) هي التي تؤدى إلى عدم الفعالية، ويتم إدراج جميع تعديلات تواريخ إعادة التسعير المقدرة (خلاف تلك المستبعدة طبقاً للفقرة "أت١٢١") بما في ذلك إعادة توزيع البنود القائمة بين المدد الزمنية عند مراجعة وتعديل القيمة المقدرة في الفترة الزمنية طبقاً للفقرة "أت ١٢٦(ب) (٢)" ومن ثم عند قياس الفعالية، وبمجرد الاعتراف بعدم الفعالية كما هو موضح بعاليه تضع المنشأة تقديراً جديداً لإجمالي الأصول (أو الالتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير ويتضمن ذلك الأصول (الالتزامات) الجديدة التي نشأت منذ آخر اختبار لفعالية التغطية وتخصص مبلغاً جديداً كبند مغطى ونسبة جديدة كنسبة تغطية وعندئذ تكرر نفس الإجراءات الواردة في الفقرة "أت١٢٦ (ب)" في التاريخ التال لاختبار الفعالية.

أت١٢٨ – يمكن استبعاد البنود التي تم جدولتها أصلاً ضمن الفترة الزمنية لإعادة التسعير من الدفاتر بسبب السداد المعجل أو شطب المديونية في تاريخ أقرب مما هو متوقع بسبب اضمحلال القيمة أو بسبب البيع وعندما يحدث هذا يتم استبعاد مبلغ التغير في القيمة العادلة المدرج في بند مستقل كما ورد في الفقرة "أت١١٤ (ز)" والذي يرتبط بالبند المشطوب وذلك من قائمة المركز المالي وإدراجه مع الأرباح أو الخسائر الناشئة عن استبعاد البند من الدفاتر، ولهذا الغرض من الضروري معرفة الفترة أو الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يجدول فيها البند المستبعد نظراً لأن ذلك يحدد الفترة أو الفترات الزمنية التي يتم فيها استبعاد البند ومن ثم القيمة التي تستبعد من البند المستقل المشار إليه في الفقرة "أت١١٤ (ز)" وعند استبعاد البند من الدفاتر وإن أمكن تحديد الفترة الزمنية التي تم إدراجه فيها، عندئذ يستبعد البند من هذه الفترة الزمنية وإن لم يكن ممكناً تحديد هذه الفترة الزمنية يستبعد البند من أقرب فترة زمنية إذا نشأ الاستبعاد عن معدلات سداد معجل أعلى من المتوقعة أو يتم توزيع البند على جميع الفترات التي تتضمن البند على أساس منتظم ومعقول إذا تم بيع الأصل أو اضمحلت قيمته.

أت١٢٩– بالإضافة إلى ذلك يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بأي مبلغ يرتبط بفترة زمنية معينة لم يتم استبعاده من الدفاتر عند انقضاء هذه الفترة الزمنية في ذلك الوقت (راجع الفقرة "٨٩ أ" من المعيار).على سبيل المثال افترض قيام المنشأة بجدولة بنود على (٣) فترات زمنية لإعادة التسعير، عند إعادة التخصيص السابق كان التغير في القيمة العادلة المثبتة في بند منفرد في المركز المالي أصلاً تبلغ قيمته ٢٥، ويمثل هذا المبلغ القيم التي تعزى للفترات ٣،٢،١ بواقع ١٠،٨،٧ على التوالي، وعند إعادة التخصيص التالي يتم تحقيق أو إعادة جدولة الأصول التي تعزى للفترة رقم (١) في فترات أخرى، وبالتالي يتم استبعاد مبلغ (٧) من قائمة المركز المالي ويتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر، أما مبلغ (٨) (١٠) فهما الآن يعزيان لفترات ٢،١ على التوالي ويتم بعد ذلك تعديل وتسوية الفترات المتبقية عند الضرورة وذلك بالتغيرات في القيمة العادلة كما ورد في الفقرة "أت١١٤ (ز) ".

أت١٣٠– كتوضيح لمتطلبات الفقرتين السابقتين، افترض أن المنشأة قامت بجدولة الأصول بتوزيع نسبة من المحفظة على كل فترة زمنية لإعادة التسعير، وافترض أيضا أنها قامت بجدولة مبلغ ١٠٠ في كل فترة من الفترتين، عندما تنقضي الفترة الزمنية

الأولى لإعادة التسعير يتم شطب ١٠٠ من الأصول بسبب السداد المعجل المتوقع وغير المتوقع، وفي هذه الحالة يتم استبعاد إجمالي المبلغ المدرج في البند المستقل المشار إليه في الفقرة "أت١١٤ (ز)" الذي يرتبط بالفترة الزمنية الأولى وذلك من المركز المالي بالإضافة إلى ١٠% من المبلغ الذي يرتبط بالفترة الزمنية الثانية.

أت١٣١– إذا تم تخفيض المبلغ المغطى للفترة الزمنية لإعادة التسعير بدون الأصول ذات الصلة (أو الالتزامات) المستبعدة، فإن المبلغ المدرج في البند المنفصل المشار إليه في الفقرة "أت١١٤ (ز)" والمرتبط بالتخفيض يتم استهلاكه طبقاً للفقرة "٩٢".

أت١٣٢– قد ترغب المنشأة في تطبيق المنهج الوارد في الفقرات من "أت١١٤" إلى " أت١٣١ " على تغطية المحفظة التي تمت المحاسبة عنها من قبل كتغطية تدفقات نقدية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)، عندئذ تقوم هذه المنشأة باستبعاد التخصيص السابق لتغطية التدفقات النقدية طبقاً للفقرة "١٠١(د)" من المعيار وتطبق الشروط الواردة في هذه الفقرة وتقوم أيضاً بإعادة تخصيص وإدراج التغطية كتغطية قيمة عادلة وتطبق المنهج الموضح في الفقرات من "أت١١٤" إلى "أت١٣١" بأثر لاحق على الفترات المحاسبية التالية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)
المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

المحتويات	فـــقرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٩
تعريفات	١٠
المخصصات والالتزامات الأخرى	١١
العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة	١٢-١٣
الاعتراف	
المخصصات	١٤
الالتزام الحالي	١٥-١٦
الحدث الماضى	١٧-٢٢
التدفق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية	٢٣-٢٤
التقدير الذي يعتمد عليه الالتزام	٢٥-٢٦
الالتزامات المحتملة	٢٧-٣٠
الأصول المحتملة	٣١-٣٥
القياس	
أفضل التقديرات	٣٦-٤١
المخاطر وعدم التأكد	٤٢-٤٤
القيمة الحالية	٤٥-٤٧
الأحداث المستقبلية	٤٨-٥٠
التصرفات المتوقعة فى الأصول	٥١-٥٢
الاستردادات	٥٣-٥٨
التغيرات فى المخصصات	٥٩-٦٠
استخدام المخصصات	٦١-٦٢
تطبيق قواعد الاعتراف والقياس	

المحتويات	فـــقرات
خسائر التشغيل المستقبلية	٦٣-٦٥
العقود المحملة بخسارة	٦٦-٦٩
إعادة الهيكلة	٧٠-٨٣
الإفصاح	٨٤-٩٢
ملحق (أ)	
ملحق (ب)	
ملحق (ج)	
ملحق (د)	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)
المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من تطبيق شروط مناسبة للاعتراف والقياس للمخصصات والالتزام والأصول المحتملة وأنه قد تم الإفصاح بمعلومات كافية عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ليتمكن مستخدم القوائم المالية من تفهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.

نطاق المعيار

١ – تطبق جميع المنشآت هذا المعيار فى المعالجة المحاسبية للمخصصات والالتزام المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا:

(أ) البنود التي تنتج عن العقود تحت التنفيذ إلا إذا كان العقد (محمل بخسارة).

(ب) ملغاة.

(ج) البنود التي يتم تغطيتها بواسطة معيار محاسبى مصرى آخر.

٢ – لا يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما فيها الضمانات) والتى تدخل في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الخاص "بالأدوات المالية".

٣ – العقود تحت التنفيذ هي العقود التي لا يكون أى من طرفيها قد قام بتنفيذ أى من التزامه أو التي يكون كل طرف منهما قد قام بتنفيذ جزء مساو لما قام الطرف الآخر بتنفيذه. ولا يطبق هذا المعيار على هذه العقود إلا إذا كانت هذه العقود محملة بالتزام.

٤ – ملغاة.

٥ – عندما يكون هناك معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نوع محدد من المخصصات أو الالتزام والأصول المحتملة، تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" يوضح المعالجة المحاسبية فى دفاتر المشترى للالتزام المحتملة الناتجة عن تجميع الأعمال، وبالمثل فإن بعض المخصصات المحددة يتم تناولها فى معايير أخرى، مثل:

(أ) ملغاة.

(ب) ضريبة الدخل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل").

(ج) ملغاة.

(د) مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين")

(هـ) عقود التأمين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين"). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على المخصصات والالتزام والأصول المحتملة لمصدر الوثيقة بخلاف تلك الناشئة عن الالتزام والحقوق التعاقدية فى ظل عقود التأمين التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين ".

٦ – بعض المبالغ التي تعالج كمخصصات قد ترتبط بالاعتراف بالإيراد. على سبيل المثال عندما تمنح المنشأة ضماناً للغير فى مقابل أتعاب. هذا المعيار لا يتناول الاعتراف بالإيراد والذي يتم تناوله فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) والذي يحدد شروط تحقق الإيراد ويقدم إرشادات عملية عن كيفية تطبيق شروط الاعتراف بالإيراد. كما أن هذا المعيار لا يغير من متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) "الايراد من العقود مع العملاء".

٧ – يعرف هذا المعيار المخصص بأنه التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار، وفى مصر يستخدم مصطلح "المخصص" أيضاً مع بعض البنود الأخرى مثل الإهلاك واضمحلال قيمة الأصول والديون المشكوك فى تحصيلها. وهذه البنود تمثل تعديلاً للقيمة الدفترية للأصول ولا يتم تناولها فى هذا المعيار.

٨ – تفرق معايير المحاسبة الأخرى بين معالجة النفقات كأصول أو كمصروفات وهذه الأمور لا يتم تناولها فى هذا المعيار. ومن ثم فإن هذا المعيار لا يتطلب أو يمنع رسملة التكلفة المعترف بها عند تكوين المخصص.

٩ – يطبق هذا المعيار على المخصص المكون لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات غير المستمرة). وعندما تتوفر في عملية إعادة الهيكلة شروط الأنشطة غير المستمرة يجب أن يتم عمل إيضاح إضافي كماهو مطلوب في معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة "

تعريفات

١٠ – تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعني المذكور قرين كل منها:

المخصص: هو التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار.

الالتزام: هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث وقعت في الماضي والذي يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية.

الحدث الملزم: هو الحدث الذي يؤدى إلى خلق التزام قانوني أو حكمى والذي يترتب عليه عدم وجود بديل واقعي للمنشأة إلا تسوية هذا الالتزام.

الالتزام القانوني: هو الالتزام الذي ينشأ من:

(أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية).

أو (ب) تشريع.

أو (ج) تطبيق آخر للقانون.

الالتزام الحكمى: هو التزام ينشأ من تصرفات المنشأة التى:

(أ) تكون المنشأة قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسئولية معينة من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأة أو من واقع مستند محدد.

و (ب) قامت المنشأة نتيجة لذلك بتكوين توقع للجزء الذي لن يتحمله الغير لإخلاء هذه المسئوليات.

الالتزام المحتمل:

(أ) هو التزام ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذي لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة.

أو (ب) التزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم الاعتراف به لأنه:

(١) ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفقا خارجا للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام.

أو (٢) لا يمكن قياس قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية.

الأصل المحتمل: هو أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذي لايكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة.

العقد المحمل بخسارة: هوالعقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالتزام العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من هذا العقد.

إعادة الهيكلة: هي برنامج أو خطة يتم تنفيذها والسيطرة عليها بواسطة إدارة المنشأة والتى تؤدى إلى تغيير جوهري في:

(أ) نطاق النشاط الذي تقوم به المنشأة.

أو (ب) الأسلوب الذي يتم به أداء نشاط المنشأة.

المخصصات والالتزامات الأخرى

١١- يمكن التمييز بين المخصصات والالتزام الأخرى مثل أرصدة الموردين والمصروفات المستحقة بسبب عدم التأكد من توقيت وقيمة (النفقات) المستقبلية اللازمة لتسوية المخصص بينما أن:

(أ) أرصدة الموردين هى التزامات مستحقة السداد عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها أو توريدها وتم استلام فاتورة لها أو تم الاتفاق مع الموردين بشأنها.

و (ب) المصروفات المستحقة هى الالتزامات المستحقة عن البضائع والخدمات التى تم الحصول عليها ولم يتم سداد قيمتها بعد أو استلام فاتورة لها وكذلك لم يتم الاتفاق على ذلك مع الموردين، وهي تشمل المبالغ المستحقة للعاملين (على سبيل المثال المبالغ المستحقة عن رصيد الإجازات). وبالرغم من أنه فى بعض الأوقات يتم تقدير قيمة أو توقيت المستحقات إلا أن عدم التأكد فيها يكون أقل بكثير من المخصصات.

وتدرج المصروفات المستحقة عادة ضمن أرصدة الموردين والدائنون المتنوعون بينما يتم إدراج المخصصات بصورة منفصلة.

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

١٢- بصفة عامة فإن كل المخصصات تعتبر محتملة لأنها غير مؤكدة التوقيت ولا المقدار ومع ذلك فإن مصطلح محتملة يستخدم فى هذا المعيار للالتزامات والأصول التى لا يتم الاعتراف بها حيث إن وجودها سوف يتأكد عند حدوث أو عدم حدوث حدث أو أكثر مستقبلى غير مؤكد والذي لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة، بالإضافة إلى ذلك فإن مصطلح الالتزامات المحتملة يستخدم للالتزامات التى لا ينطبق عليها شروط الاعتراف.

١٣- يفرق هذا المعيار بين:

(أ) المخصصات التى يعترف بها كالتزامات (بفرض إمكانية تقدير قيمتها بدرجة يعتمد عليها) وذلك لأنها تمثل التزاما حاليا وأنه من المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لكي يتم تسوية هذا الالتزام.

و (ب) الالتزامات المحتملة والتى لا يتم الاعتراف بها كالتزام نظراً لأنها إما أن تكون:

(١) التزام محتمل لم يتأكد بعد ما إذا كانت المنشأة عليها التزام حال قد يؤدى إلى تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية.

أو (٢) التزام حال لا ينطبق عليه شروط الاعتراف وفقاً لهذا المعيار (وذلك إما بسبب عدم وجود توقع للتدفقات الخارجة للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية اللازمة لتسوية الالتزام أو عدم إمكانية تقدير قيمة الالتزام بدرجة يعتمد عليها).

الاعتراف

المخصصات

١٤ – يتم الاعتراف بالمخصص عندما:

(أ) يكون على المنشأة التزام حال (قانوني أو حكمى) ناتجا عن حدث في الماضي.

و (ب) من المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.

و (ج) يمكن تقدير الالتزام بدرجة يعتمد عليها.

ولا يتم الاعتراف بأية مخصصات إذا لم تتوافر هذه الشروط.

الالتزام الحالي

١٥ – نادراً ما يكون من غير الواضح ما إذا كان على الشركة التزام حال أم لا. وفى هذه الحالات تكون الأحداث الماضية هى التى أدت إلى وجود هذا الالتزام إذا ما أخذنا فى الحسبان كل الأدلة المتاحة التى تشير إلى أن وجود التزام حال أكثر احتمالاً من عدم وجوده فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٦– يكون من الواضح فى كل الحالات تقريباً ما إذا كانت الأحداث الماضية قد أدت إلى وجود التزام حالى. وفى بعض الحالات النادرة مثل القضايا ربما يوجد هناك اختلاف حول ما إذا كان هناك حدث محدد قد وقع أو ما إذا كانت تلك الأحداث سوف تؤدى إلى وجود التزام حالى. وفى هذه الحالة تحدد المنشأة ما إذا كان يوجد التزام حال فى تاريخ الميزانية، وذلك بأخذ جميع الأدلة الممكنة فى الحسبان بما فى ذلك رأى الخبراء، وهذه الأدلة تتضمن أى دليل إضافى يمكن الحصول عليه بواسطة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، وعند تقييم هذه الأدلة يجب تحديد الآتى:

(أ) عندما يكون هناك احتمال أكبر لوجود التزام حال فى تاريخ الميزانية، تعترف المنشأة بالمخصص (إذا كانت شروط الاعتراف متوافرة).

و (ب) عندما يكون هناك احتمال أكبر بعدم وجود التزام حال فى تاريخ الميزانية، يكون على المنشأة الإفصاح عن الالتزامات المحتملة إلا إذا كان احتمال حدوث تدفقات خارجية للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية يعتبر احتمالا مستبعدا (راجع الفقرة "٨٦").

الحدث الماضى

١٧- الحدث السابق الذي يقود إلى التزام حال يسمي حدث ملزم، وحتى يكون الحدث ملزماً، فإنه من الضروري ألا يكون للمنشأة أي بديل واقعي لتسوية الالتزام الناتج عن هذا الحدث وهذا يحدث فقط عندما:

(أ) تكون تسوية الالتزام تنفذ بالقوة الجبرية (عن طريق القانون).

أو (ب) في حالة وجود التزام حكمى، عندما يكون الحدث (الذي ينتج عن أحد تصرفات المنشأة) يؤدى إلى خلق توقع لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفى بالتزامها.

١٨- تتعامل القوائم المالية مع المركز المالى لمنشأة فى نهاية فترتها المالية وليس مركزها المحتمل فى المستقبل. لذلك، فإنه لا يتم الاعتراف بمخصص للتكاليف التى سيتم تحميلها للتشغيل فى المستقبل، لذا فإن الالتزامات الوحيدة التى يتم الاعتراف بها فى قائمة المركز المالى هى تلك الالتزامات القائمة بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٩- الالتزامات التى تنتج من أحداث ماضية قائمة ولا ترتبط بأية أحداث مستقبلية (الأداء المستقبلى للنشاط) هى فقط التى يتم الاعتراف بها كمخصصات. ومن أمثلة تلك الالتزامات، الغرامات أو تكاليف التنظيف للأضرار غير القانونية للبيئة، كل منهما سوف يترتب عليه تدفق خارج لموارد متضمنة لمنافع اقتصادية لتسويتها وذلك بغض النظر عن الأحداث المستقبلية للمنشأة، وبالمثل فإن المنشأة يجب أن تعترف بالمخصص الخاص بتكاليف إيقاف تشغيل منشأة نفطية أو محطة توليد طاقة نووية وذلك إلى الحد الأدنى الملزم للمنشأة بتعويض الخسائر التي قد حدثت بالفعل. وعلى العكس، فإنه بسبب الضغوط التجارية أو المتطلبات القانونية، فإن المنشأة قد تعقد النية أو تحتاج إلى تحمل نفقات تشغيل بشكل معين فى المستقبل (على سبيل المثال، تركيب أجهزة تنقية للدخان بشكل معين بما يتناسب مع المصنع)، ونظراً لإمكانية تجنب المنشأة النفقات المستقبلية عن طريق قيامها بأحداث فى المستقبل على سبيل المثال، عن طريق تغيير فى التشغيل، لذلك فإنه لا يوجد التزام حال لتلك المصروفات المستقبلية وبالتالي لا يتم الاعتراف بمخصص.

٢٠- دائماً ما يكون هناك طرف آخر للالتزام وهو الطرف الذي يكون له الحق فى ذلك الالتزام، ومع ذلك فإنه ليس من الضرورى على أية حال أن نحدد الطرف الذي يحق له الالتزام، فقد يكون الالتزام فى الحقيقة تجاه المجتمع فى مجموعه ولأن الالتزام دائماً ما يشمل تعهداً لطرف آخر، فإن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بالتبعية لا ينشأ عنه التزام حكمى فى تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم يكن القرار قد تم إعلانه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية لأولئك المتأثرين بطريقة محددة بشكل كاف لتكوين توقعات لديهم بأن المنشأة سوف تفى بالتزامها.

٢١- ربما يترتب على الحدث الذي لا ينشأ عنه التزام فى الحال، التزام فى وقت لاحق، وذلك بسبب التغيرات فى القوانين أو حدث ما عن طريق المنشأة (على سبيل المثال وثيقة معلنة للكافة) يؤدى إلى نشأة التزام حكمى. على سبيل المثال، عندما يحدث ضرر بيئى فإنه قد لا يكون هناك التزام لإزالة الآثار المترتبة على ذلك. فى حين أنه من الممكن أن يصبح إحداث أضرار بيئية سببا لنشأة التزام عندما يصدر قانون جديد يتطلب إزالة آثار الضرر أو عندما تعلن المنشأة عن قبولها لمسئولية إزالة آثار هذا الضرر فيكون ذلك سببا لنشأة التزام حكمى.

٢٢- عندما تكون هناك تفاصيل لقانون جديد مقترح لم يتم الانتهاء منه بعد، فإن الالتزام ينشأ فقط عندما يتم التأكد بأن القانون سوف يطبق كما تم إعداده للمناقشة. ولأغراض هذا المعيار، يعامل هذا الالتزام كالتزام قانونى. وحيث إن الاختلافات فى الظروف المحيطة بإصدار القانون تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يؤكد أن القانون سيصدر بالفعل. ففى كثير من الحالات يكون من المستحيل التأكد من تطبيق قانون جديد إلى أن يتم إصداره بالفعل.

التدفق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية

٢٣- لكي يكون الالتزام مؤهلاً للاعتراف به لا يكتفى بمجرد وجود التزام حال فقط، ولكن يجب أيضاً أن يتوافر احتمال تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية ذلك الالتزام، ولغرض هذا المعيار فإن التدفق الخارج للموارد أو حدث آخر يعتبر متوقعاً إذا كان الحدث أقرب ما يكون للحدوث أكثر من عدم الحدوث. بمعنى احتمالية حدوث الحدث أكبر من احتمالية عدم حدوثه، وعندما لا يكون من المرجح وجود التزام حال، فإن المنشأة تفصح عن التزام محتمل، إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة (راجع الفقرة "٨٦").

٢٤- عندما يكون هناك عدد من الالتزامات المتشابهة (مثال ذلك ضمانات لمنتج أو عقود متشابهة) يتم تحديد درجة توقع وجود التدفق الخارج المطلوب للسداد أو التسوية عن طريق الأخذ فى الاعتبار كافة عناصر الالتزام، وبالرغم من أن الاحتمال الخاص بالتدفق الخارج لأي بند قد يكون ضئيلاً، إلا أنه من المتوقع أن يكون التدفق الخارج للموارد مطلوب لتسوية كافة عناصر الالتزام. فإذا كانت تلك هى الحالة فإنه يتم الاعتراف بالمخصص (إذا توافرت شروط الاعتراف الأخرى).

التقدير الذي يعتمد عليه الالتزام

٢٥- يعتبر استخدام التقديرات جزءا أساسيا من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من درجة الاعتماد عليها. وينطبق ذلك على وجه الخصوص فى حالة المخصصات، والتى تكون بطبيعتها غير مؤكدة بصورة أكبر من باقى بنود قائمة المركز المالى. فيما عدا حالات نادرة جداً، فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد مدى النتائج المتوقعة وبالتالي يمكنها حينئذ تقدير الالتزام بدرجة مقبولة من الثقة لاستخدامه فى الاعتراف بالمخصص.

٢٦- فى الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه. فإنه يوجد التزام لا يمكن الاعتراف به، ويتم الإفصاح عنه كالتزام محتمل (راجع الفقرة "٨٦").

الالتزامات المحتملة

٢٧ - لا ينبغى على المنشأة الاعتراف بالالتزام المحتمل.

٢٨- يتم الإفصاح عن الالتزام المحتمل وفقاً لماهو مطلوب فى الفقرة "٨٦"، ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة.

٢٩- عندما تكون المنشأة ملتزمة بالتزام مشترك ومتعدد، فإن الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن يتحمله أطراف أخرى يتم معالجته كالتزام محتمل، وتعترف المنشأة بمخصص للجزء من الالتزام الذي يكون من المرجح أن يحدث عنه تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية، فيما عدا الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه لهذا الالتزام.

٣٠- قد تتطور الالتزامات المحتملة بشكل لم يكن متوقعا من البداية، لذلك فإن الأمر يتطلب تقييمها بصفة مستمرة لتحديد ما إذا كان التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية قد أصبح متوقعاً، فإذا أصبح التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية متوقعاً يكون المطلوب الاعتراف بمخصص عن البند الذي سبق التعامل معه من قبل كالتزام محتمل، وذلك فى القوائم المالية للفترة التى يحدث بها التغير فى الاحتمالية (فيما عدا حالات نادرة عندما لا يكون بالإمكان إعداد تقدير يعتمد عليه).

الأصول المحتملة

٣١- لا ينبغى على المنشأة الاعتراف بالأصل المحتمل.

٣٢- تنشأ الأصول المحتملة عادة من أحداث غير مخططة أو غير متوقعة والتى ينشأ عنها احتمال تدفق داخل لمنافع اقتصادية للمنشأة. مثال ذلك: دعوى قضائية تقوم المنشأة برفعها من خلال الإجراءات القانونية، فى حين أن نتيجة ذلك غير مؤكدة.

٣٣- لا يتم الاعتراف بالأصول المحتملة فى القوائم المالية حيث إن ذلك قد يؤدى إلى الاعتراف بإيراد قد يستحيل تحقيقه، ومع ذلك فعندما يكون تحقق الإيراد مؤكداً، يكون الأصل المرتبط به ليس أصلاً محتملاً ويكون من المناسب الاعتراف به.

٣٤- يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل، كماهو مطلوب بالفقرة "٨٩"، عندما يكون هناك احتمال لتدفق داخل لمنافع اقتصادية.

٣٥- يتم تقييم الأصول المحتملة بصفة مستمرة للتأكد من أن التطورات التى تؤثر على قيمتها قد انعكست على نحوسليم بالقوائم المالية، فإذا أصبح فى حكم المؤكد أن ينشأ تدفق داخل لمنافع اقتصادية، فإن الأصل والإيراد المرتبط به يتم الاعتراف بهما فى القوائم المالية عن الفترة التى حدث بها التغيير، وإذا أصبح من المتوقع حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية، فإن المنشأة تفصح عن الأصل المحتمل (راجع الفقرة "٨٩").

القياس

أفضل التقديرات

٣٦- يجب أن يعبر المبلغ الذي يعترف به كمخصص عن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٧- أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي هو المبلغ المعقول الذي يمكن أن تقوم المنشأة بسداده لتسوية الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو تقوم بتحويله لطرف ثالث فى ذلك التاريخ، وعادة ما يكون من غير الممكن أو تكون التكلفة عالية جداً لتسوية أو تحويل الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية. ومع ذلك فإن تقدير القيمة التى من الممكن أن تقوم المنشأة بسدادها لتسوية أو تحويل الالتزام يعطى أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٨- يتم تقدير المخرجات وتحديد التأثير المالى بالتقدير الحكمى لإدارة المنشأة مدعومة بخبرة المعاملات المشابهة وفى بعض الأحيان تقارير خبراء مستقلين. وتتضمن هذه الأدلة أى دليل إضافى نتج عن أحداث تمت بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٩- يتم التعامل مع حالات عدم التأكد التى تحيط بالقيمة التى سيتم الاعتراف بها كمخصص بطرق متعددة وفقاً للظروف المحيطة، فعندما يتم قياس المخصص المرتبط بعدد كبير من البنود فإن الالتزام يتم تقديره عن طريق ترجيح جميع النتائج الممكنة إلى احتمالاتها

المرتبطة بها، وتسمى تلك الطريقة الإحصائية للتقدير "بالقيمة المتوقعة" ولذلك سيكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان احتمال الخسارة لمبلغ معلوم هو على سبيل المثال: ٦٠ % أو ٩٠ %. وعندما يكون هناك مدى متواصلا للمخرجات وكل نقطة فى هذا المدى لها نفس الاحتمال، يتم استخدام النقطة الوسطى فى هذا المدى (متوسط المدى).

مثال:

تقوم منشأة ببيع بضاعة بضمان يتم بموجبه تغطية تكلفة الإصلاح لأية عيوب صناعية لصالح المستهلك والتى تظهر فى خلال الستة أشهر الأولى من تاريخ الشراء.

إذا تم اكتشاف عيوب صغيرة فى جميع المنتجات التى تم بيعها، فإنه سينتج عن ذلك تكاليف إصلاح بمبلغ مليون، وإذا تم اكتشاف عيوب كبيرة فى جميع المنتجات المباعة فإن تكاليف الإصلاح الناتجة عن ذلك ستكون ٤ مليون، وتشير خبرة المنشأة السابقة وتوقعاتها المستقبلية إلى أنه بالنسبة للعام القادم ٧٥ % من البضاعة المباعة لن يكون بها أية عيوب، ٢٠ % من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب صغيرة و٥ % من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب كبيرة، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة "٢٤" بتقييم احتمالية التدفق الخارج لالتزام الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هى:

(٧٥% ×صفر) + (٢٠% ×١ مليون) + (٥% ×٤ مليون) = ٤٠٠٠٠٠

٤٠- عندما يتم قياس التزام واحد، فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون أفضل تقدير للالتزام. ومع ذلك حتى فى مثل هذه الحالة، فإن المنشأة تأخذ فى الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة، وعندما تكون النتائج الأخرى أغلبها أعلى أو أغلبها أقل من أكثر النتائج احتمالاً، سوف يكون أفضل تقييم هو أعلى أو أقل مقدار. على سبيل المثال، إذا كان يجب على المنشأة أن تقوم بإصلاح خطأ كبير بمصنع رئيسى تم إنشاؤه لعميل، فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون لنجاح الاصلاح من أول محاولة عند تكلفة قدرها ١٠٠٠، ولكن يتم تكوين مخصص لمقدار أكبر إذا كان هناك احتمال قوى بأن محاولات أخرى ستكون ضرورية.

٤١- يتم قياس المخصص قبل الضرائب، حيث إنه يتم التعامل مع التوابع الضريبية الخاصة بالمخصص والتغيرات فيه وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) " ضرائب الدخل".

المخاطر وعدم التأكد

٤٢- يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التى تحيط بالعديد من الأحداث والظروف فى الحسبان عند تحديد أفضل تقدير للمخصص.

٤٣- يعبر الخطر عن التنوع فى النتائج، ويؤدى تعديل الخطر إلى زيادة مبلغ الالتزام الذي تم قياسه، ومن الواجب الحذر عند اتخاذ القرارات فى حالات عدم التأكد، ذلك حتى لا يتم تقييم الإيرادات أو الأصول بأعلى من قيمتها ولا يتم تقييم المصروفات أو الالتزام بأقل من قيمتها. ومع ذلك فإن عدم التأكد لا يبرر تكوين مخصصات مبالغ فيها أو تعمد تقييم الالتزام بقيمة أعلى من قيمته الحقيقية. على سبيل المثال، إذا كانت التكاليف المقدرة لنتائج سلبية تم تقديرها على أساس حذر فلا يتم التعامل مع النتائج بشكل متعمد على أنها أكثر احتمالاً من الحالة الواقعية. والحيطة مطلوبة لتجنب ازدواج التغيرات فى المخاطر وعدم التأكد والتى قد تؤدى إلى التقييم المبالغ فيه للمخصص.

٤٤- يتم الإفصاح عن حالات عدم التأكد المحيطة بقيمة النفقات طبقاً للفقرة "٨٥ (ب) ".

القيمة الحالية

٤٥- عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً، فإن قيمة المخصص يجب أن تكون بالقيمة الحالية للنفقات المتوقع أن يتم طلبها لتسوية الالتزام.

٤٦- بسبب القيمة الزمنية للنقود، تكون المخصصات المرتبطة بالتدفقات النقدية الخارجة والتى تنشأ بعد تاريخ نهاية الفترة المالية مباشرة أكبر عبئاً من تلك المرتبطة بنفس قيم التدفقات النقدية الخارجة التى تظهر فى وقت لاحق. لذلك يتم إيجاد القيمة الحالية لهذه المخصصات عندما يكون التأثير هاماً.

٤٧- تستخدم معدلات الخصم قبل الضرائب التى تعكس تقديرات السوق الجارية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المحددة للالتزام، ولا يجوز أن تعكس معدلات الخصم المخاطر التى تم تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

الأحداث المستقبلية

٤٨- يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التى من الممكن أن تؤثر على القيمة المطلوبة لتسوية التزام فى قيمة المخصص حينما يكون هناك دليل موضوعى كاف أن تلك الأحداث سوف تحدث.

٤٩- قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة هامة عند قياس المخصصات. على سبيل المثال: ربما تعتقد المنشأة بأن تكلفة إخلاء موقع مع نهاية عمره الإنتاجى سيتم تخفيضها عن طريق التغيرات المستقبلية للتكنولوجيا. وتعكس القيمة التى يتم الاعتراف بها توقعا معقولا للحالة الفنية التى يفترضها مراقبو الأحداث، بأخذها فى الحسبان جميع الأدلة المتاحة المرتبطة بالتكنولوجيا التى سوف تكون متاحة وقت الإخلاء، لذلك فإنه من المناسب مثلاً أن يتم تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة فى تطبيق التكنولوجيا الموجودة أو التكلفة المتوقعة لتطبيق تكنولوجيا موجودة لعمليات إخلاء أوسع أو أكثر تعقيداً عن تلك التى تم تطبيقها فى السابق. ومع ذلك، فإن على المنشأة ألا تتوقع التطور لتكنولوجيا جديدة تماماً خاصة بالإخلاء إلا إذا كان ذلك مدعوماً بدليل موضوعى كاف.

٥٠- يجب أخذ تأثير تطبيق تشريع جديد محتمل فى الاعتبار عند قياس التزام قائم وذلك عندما يتوافر دليل موضوعى كاف أن ذلك التشريع سيتم تطبيقه. ونظراً للظروف المتعددة التى تظهر خلال التطبيق فإنه من المستحيل تحديد حدث واحد يمكن أن يقدم دليلا موضوعيا كافيا فى كل حالة، ويكون الدليل مطلوباً بالنسبة لما سيتطلبه التشريع الجديد وما إذا كان من المؤكد أنه سيصدر ويتم تطبيقه في الوقت المناسب، ومع ذلك وفى العديد من الحالات لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور التشريع الجديد.

التصرفات المتوقعة فى الأصول

٥١- عند قياس المخصص لا تؤخذ الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول فى الحسبان.

٥٢- الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول لا تؤخذ فى الحسبان عند قياس المخصص، حتى وإن كان التصرف المتوقع مرتبطا بشكل قريب بالحدث الذي ينشأ عنه المخصص، بدلاً من ذلك فإن المنشأة لا تعترف بالأرباح الناتجة عن التصرفات المتوقعة فى الأصول إلا فى الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة المصرى الخاص بهذه الأصول.

الاستردادات

٥٣- عندما يكون من المتوقع إعادة تحميل بعض أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص لطرف آخر، يتم الاعتراف بالاسترداد عندما يكون من المؤكد أن الاسترداد سوف يتم إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام. ويعامل الاسترداد كأصل منفصل، ويجب ألا تزيد القيمة التى يتم الاعتراف بها للاسترداد عن قيمة المخصص.

٥٤- يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص بعد خصم المبلغ الذي يتم الاعتراف به كاسترداد من خلال قائمة الدخل.

٥٥- تكون المنشأة أحياناً قادرة على طلب سداد جزء أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص من طرف آخر (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو حالات التعويض أو ضمانات الموردين). وقد يقوم الطرف الآخر برد المبالغ التى سبق أن دفعتها المنشأة أو أن يقوم بسداد المبالغ مباشرة.

٥٦- فى أغلب الأحوال فإن المنشأة ستظل ملتزمة بكامل المبلغ محل الالتزام، حيث إن المنشأة تقوم بتسوية المبلغ بالكامل إذا لم يتمكن الطرف الآخر من السداد لأي سبب. فى تلك الحالة فإنه يتم الاعتراف بمخصص بكامل قيمته الالتزام، ويتم الاعتراف بأصل منفصل للاسترداد المتوقع عندما يكون من الواضح وفى حكم المؤكد أنه سيتم الاسترداد إذا تمت تسوية الالتزام.

٥٧- فى بعض الحالات، لا تكون المنشأة ملتزمة بالتكاليف محل الالتزام إذا لم يتمكن الطرف الثالث من السداد، فى مثل هذه الحالة فإن المنشأة ليس عليها أى التزام لتلك التكاليف ولا يتم إدراجها ضمن المخصص.

٥٨- كما تم الإشارة فى الفقرة رقم "٢٩"، يعتبر التزاماً محتملا ذلك الالتزام الذي تكون فيه المنشأة ملتزمة بشكل مشترك ومتعدد إلى المدى الذي يكون من المتوقع أن تتم تسوية الالتزام عن طريق أطراف أخرى.

التغيرات فى المخصصات

٥٩- يجب أن يتم فحص المخصصات فى نهاية كل فترة ماليه ويتم تسويتها لتعكس أفضل تقدير حال. فإذا أصبح من غير المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج متضمناً للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام فيتم رد المخصص.

٦٠- عندما يتم استخدام الخصم لإيجاد القيمة الحالية للمخصص، فإن القيمة الدفترية للمخصص تزيد من فترة لأخرى لتعكس مرور الوقت. ويتم الاعتراف بهذا التزايد كتكلفة اقتراض.

استخدام المخصصات

٦١- يتم استخدام المخصص فقط للنفقات التى سبق تكوين مخصص لها.

٦٢- يتم فقط تسوية النفقات المرتبطة بالمخصص الأصلى بواسطة ذلك المخصص. حيث إن تسوية نفقات مقابل مخصص سبق تكوينه لغرض آخر قد يؤدى إلى إخفاء أثر الحدثين.

تطبيق قواعد الاعتراف والقياس

خسائر التشغيل المستقبلية

٦٣- لا يجوز الاعتراف بمخصصات لمواجهة خسائر التشغيل المستقبلية.

٦٤- خسائر التشغيل المستقبلية لا ينطبق عليها تعريف الالتزام الوارد بالفقرة "١٠" ولا شروط الاعتراف العامة المحددة للمخصصات الواردة بالفقرة "١٤".

٦٥- تشير عملية خسائر مستقبلية إلى أن هناك أصولاً بعينها خاصة بالتشغيل قد يحدث لها اضمحلال فى القيمة ويكون على المنشأة أن تقوم باختبار اضمحلال قيمة تلك الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

العقود المحملة بخسارة

٦٦- إذا كان لدى منشأة عقد محمل بخسارة فيعترف بالالتزام الحالي فى ظل ذلك العقد ويتم قياسه كمخصص.

٦٧- يمكن إلغاء العديد من العقود (على سبيل المثال، بعض أوامر توريد المشتريات الروتينية) بدون سداد تعويض للطرف الآخر، ولذلك لا يكون هناك التزام. وينشأ عن عقود أخرى حقوق والتزامات لطرفى التعاقد، فعندما تكون هناك أحداث تجعل هذا العقد " عقد محمل بخسارة " فإن العقد يقع فى نطاق ذلك المعيار ويكون من الواجب الاعتراف بالالتزام الموجود. أما العقود غير المحملة بخسارة فتقع خارج نطاق هذا المعيار.

٦٨- يعرف هذا المعيار العقد المحمل بخسارة بأنه ذلك العقد الذي تكون فيه تكاليف لا يمكن تفاديها وتكون ناتجة عن مواجهة الالتزام الواردة بالعقد والتي تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من خلال العقد، وتعكس التكاليف التى لا يمكن تفاديها من خلال عقد أقل صافي تكلفة للانتهاء من العقد، والتى تتمثل فى التكلفة اللازمة لإكمال العقد أو التعويض أو الغرامات التى تنشأ عن الإخفاق فى إتمام العقد أيهما أقل.

٦٩- قبل تكوين مخصص منفصل لعقد محمل بخسارة. فإن المنشأة تعترف بخسارة الاضمحلال والتى حدثت للأصول المخصصة لذلك العقد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول ").

إعادة الهيكلة

٧٠- توضح الأمثلة التالية بعض الأحداث التى يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة

(أ) بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط.

و (ب) إغلاق موقع نشاط فى بلد ما أو منطقة أو إعادة توزيع أفرع نشاط من بلد لآخر أو من منطقة لأخرى.

و (ج) تغييرات فى هيكل الإدارة مثل إلغاء مستوى إدارى.

و (د) عمليات إعادة التنظيم الرئيسية والتى يكون لها تأثير هام على طبيعة وتركيز أنشطة المنشأة.

٧١- يتم الاعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة عندما تتوافر معايير الاعتراف العامة بالمخصصات والمحددة بالفقرة رقم "١٤". وتحدد الفقرات من "٧٢" إلى "٨٣" كيف يتم تطبيق الشروط العامة على حالات إعادة الهيكلة.

٧٢- ينشأ الالتزام الحكمى المتعلق بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة:

(أ) لديها خطة تفصيلية معتمدة لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل:

(١) النشاط أو الجزء من النشاط المعنى بهذه الخطة.

و (٢) الأماكن الرئيسية التى سوف تتأثر بالخطة.

و (٣) الأماكن والوظائف والعدد التقديرى للعاملين الذين سوف يتم تعويضهم لإنهاء خدمتهم.

و (٤) التكاليف التى سيتم تحملها.

و (٥) التوقيت الذي سوف يتم فيه تطبيق الخطة.

و (ب) قد أعطت توقعا لدى الجهات التى سوف تتأثر بخطة إعادة الهيكلة أنها سوف تقوم بتنفيذها عن طريق البدء الفعلى فى تنفيذها أو إعلان أهم المكونات الرئيسية للجهات التى سوف تتأثر بها.

٧٣- على المنشأة أن تقدم الدليل على أنها قد بدأت فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، مثال ذلك: عن طريق التخلص من مصنع أو بيع أصول، أو الإعلان العام عن المكونات الرئيسية للخطة، ويترتب على الإعلان العام عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة وجود التزام حكمى لإعادة الهيكلة فقط عندما يتم ذلك بطريقة تفصيلية كافية (بمعنى: تحديد المكونات الرئيسية للخطة) بحيث ينشأ عنها توقعات صحيحة لأطراف أخرى مثل العملاء والموردين والموظفين (أو ممثليهم) بأن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

٧٤- لكي تكون الخطة كافية لينشأ عنها التزام حكمى عندما يتم تبليغها لأولئك المتأثرين بها، ويجب التخطيط لتنفيذها بأسرع ما يمكن ويتم استكمالها خلال وقت محدد مما يجعل من غير المحتمل حدوث تغييرات جوهرية بالخطة، وإذا كان من المتوقع أن يكون هناك تأخر كبير قبل بداية إعادة الهيكلة أو أن تأخذ عملية إعادة الهيكلة وقتاً أطول من اللازم، فإنه من غير المحتمل أن ينشأ عن الخطة حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المنشأة ملتزمة في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة، لأن الإطار الزمنى يتيح الفرصة أمام المنشأة لتغيير خططها.

٧٥- لا ينشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة الذي تم اتخاذه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية بإعادة الهيكلة التزام حكمى فى تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم تكن المنشأة قبل تاريخ الميزانية قد:

(أ) بدأت فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

أو (ب) أعلنت الملامح الرئيسية لإعادة الهيكلة لأولئك المتأثرين بها بشكل محدد كاف ينشأ عنه توقع سليم لديهم أن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

وإذا بدأت المنشأة فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، أو أعلنت لأولئك المتأثرين بها المكونات الرئيسية لهذه الخطة، بعد تاريخ نهاية الفترة المالية، يكون الإفصاح مطلوباً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٧) "الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية" طالما كانت إعادة الهيكلة على قدر من الأهمية بحيث يكون عدم الإفصاح عنها مؤثرا على قدرة مستخدمى القوائم المالية على اتخاذ القرارات على أسس سليمة.

٧٦- على الرغم من أن الالتزام الحكمى لا ينشأ فقط من خلال قرار الإدارة، فقد ينتج الالتزام عن أحداث سابقة أخرى بالإضافة إلى هذا القرار. على سبيل المثال: المفاوضات مع ممثلى الموظفين من أجل مدفوعات إنهاء الخدمة، أو مع المشترين من أجل بيع أحد الصفقات، والتى قد يكون قد تم الاتفاق عليها لكنها متوقفة على موافقة مجلس الإدارة. فعند الحصول على ذلك الاعتماد وتبليغه للأطراف الأخرى، فإنه ينشأ على المنشأة التزام لإعادة الهيكلة، إذا توافرت شروط الفقرة رقم "٧٢".

٧٧- عندما تكون السلطة منوطة بمجلس إدارة يضم فى عضويته ممثلين لأصحاب المصلحة بخلاف الإدارة (على سبيل المثال العاملين) أو أن إعلام هؤلاء الممثلين قد يكون ضرورياً قبل أن يتخذ المجلس القرار، ولأن أى قرار لهذا المجلس يتضمن إعلام هؤلاء الممثلين فيمكن أن يؤدى هذا إلى وجود التزام حكمى بإعادة الهيكلة.

٧٨- لا ينشأ التزام عن عملية بيع لنشاط معين ما لم تتعهد المنشأة بعملية البيع، بمعنى أنه لابد أن يكون هناك اتفاق بيع ملزم.

٧٩- لا تلتزم المنشأة بعملية بيع نشاط معين حتى لو اتخذت قرارا ببيع هذا النشاط وأعلنت القرار على العامة، ما لم يتم تحديد المشترى ويكون هناك عقد بيع ملزم، حيث تكون المنشأة قادرة على تغيير رأيها وتكون بالفعل قادرة على اتخاذ قرار آخر إذا لم يتم العثور على مشتر بشروط مقبولة، وعندما يكون بيع أحد المشروعات جزءاً من إعادة الهيكلة، فإنه يتم مراجعة أصول المشروع من أجل تحديد اضمحلال قيمتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم "٣١" وعندما تكون عملية البيع تمثل جزءاً من إعادة الهيكلة، ينشأ التزام حكمى للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة وذلك قبل تواجد عقد اتفاق بيع ملزم.

٨٠-يجب أن يتضمن مخصص إعادة الهيكلة النفقات المباشرة الناشئة عن إعادة الهيكلة فقط والتى تتمثل فى كل مما يلي:

(أ) الارتباطات الضرورية الخاصة بإعادة الهيكلة.

و (ب) غير المتعلقة بالأنشطة السارية للمنشأة.

٨١- لا تدخل أمثلة التكاليف التالية ضمن مخصص إعادة الهيكلة:

(أ) إعادة تدريب أو إعادة توزيع الموظفين الحاليين.

أو(ب) التسويق.

أو(ج) الاستثمار فى أنظمة جديدة وشبكات التوزيع.

حيث ترتبط تلك النفقات بالأداء المستقبلى للنشاط وليس الالتزام الخاصة بإعادة الهيكلة فى تاريخ إعداد الميزانية. ويتم الاعتراف بهذه النفقات بنفس الأسس كما لو كانت ظهرت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة.

٨٢- الخسائر المستقبلية المحددة والناتجة عن النشاط حتى تاريخ إعادة الهيكلة لا يتم إدراجها فى المخصص، ما لم ترتبط بعقد محمل بخسارة كما تم تعريفه فى الفقرة "١٠".

٨٣- كماهو مطلوب بالفقرة "٥١"، لا يتم أخذ الأرباح المتوقعة من التخلص من أصول فى الحسبان عند قياس مخصص إعادة الهيكلة، حتى إذا كان بيع الأصول يعتبر جزءاً من إعادة الهيكلة.

الإفصاح

٨٤- على المنشأة أن تفصح لكل نوع من أنواع المخصصات عن:

(أ) القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة.

و (ب) المخصصات الإضافية التى تم تكوينها خلال الفترة، بما فى ذلك تدعيم المخصصات الموجودة.

و (ج) المبالغ المستخدمة (بمعنى: حدثت وتم تحميلها على المخصص) خلال الفترة.

و (د) المبالغ غير المستخدمة والتى تم ردها خلال الفترة.

و (هـ) الزيادة خلال الفترة فى القيمة الحالية (المبالغ المقيمة بمعدلات خصم) الناشئة عن مرور الوقت والأثر الناتج عن أى تغيير فى معدل الخصم.

ولا يوجد إلزام بالإفصاح عن المعلومات المقارنة.

٨٥- على المنشأة أن تفصح لكل نوع من انواع المخصصات عن:

(أ) شرح مختصر عن طبيعة الالتزام والوقت المتوقع لأية تدفقات خارجة للمنافع الاقتصادية.

و (ب) إشارة إلى عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت لتلك التدفقات الخارجة. وعندما يكون من الضرورى أن يتم تقديم معلومات دقيقة، فعلى المنشأة أن تفصح عن الافتراضات الأساسية التى تم افتراضها فيما يتعلق بأحداث مستقبلية كما هو مشار إليه فى الفقرة "٤٨".

و (ج) قيمة أية استردادات متوقعة وقيمة الأصل الذي تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاستردادات المتوقعة.

٨٦- على المنشأة أن تفصح عن كل نوع من أنواع الالتزام المحتملة فى تاريخ نهاية الفترة المالية بوصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل إلا إذا كانت إمكانية تسوية أية تدفقات خارجة ضئيلة، وعلى المنشأة أيضاً عندما يكون ذلك عملياً أن تفصح عن:

(أ) تقدير التأثير المالى للالتزام المحتمل، وفقاً للفقرات من "٣٦" إلى "٥٢".

و (ب) الإشارة لحالات عدم التأكد والتي تخص مبلغ أو توقيت أى تدفقات خارجة.

و (ج) إمكانية حدوث أية استردادات.

٨٧- عند تحديد ما هى المخصصات أو الالتزامات المحتملة التى يمكن تجميعها لتكوين نوع واحد، من الضرورى الأخذ فى الاعتبار ما إذا كانت طبيعة هذه البنود متماثلة بشكل كاف لإدماجهم وذلك تنفيذاً لمتطلبات الفقرتين "٨٥ (أ) " و"٨٦ (أ)، (ب) ".

قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بضمانات مبيعات منتجات مختلفة على أنها نوع واحد من المخصصات ولكن لن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بالضمانات العادية والمبالغ الخاضعة لإجراءات قانونية كنوع واحد من المخصصات.

٨٨- عندما ينشأ مخصص والتزام محتمل من نفس الظروف، تقوم المنشأة بإعداد الإفصاحات المطلوبة فى الفقرات من "٨٤" إلى "٨٦" بطريقة توضح الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.

٨٩- عندما يكون هناك احتمال تدفق داخل للمنافع الاقتصادية، يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة فى تاريخ الميزانية، وأن تقوم بتقدير لتأثيرها المالى باستخدام المبادئ التى تم وضعها للمخصصات فى الفقرات من "٣٦" إلى "٥٢" (عندما يكون ذلك ممكنا).

٩٠- من المهم ألا يعطى الافصاح عن الأصول المحتملة مؤشرات مضللة عن احتمالية الدخل الناشئ عن هذه الأصول المحتملة.

٩١- عندما تكون أى من المعلومات المطلوبة فى الفقرتين "٨٦" و"٨٩" غير مفصح عنها للصعوبة العملية، يكون من الواجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٢- فى حالات نادرة جداً، يكون من المتوقع أن يضعف الإفصاح – عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة فى الفقرتين "٨٤"، "٨٩" – موقف المنشأة فى نزاعها مع الأطراف الأخرى تجاه موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل، فى تلك الحالات لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات ولكن يطلب منها فقط أن تفصح عن الطبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى السبب، وأيضاً الإفصاح عن حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها.

ملحق (أ)

جداول المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة والاستردادات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه ويهدف هذا الملحق إلى تلخيص المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار.

المخصصات والالتزامات المحتملة

كنتيجة لأحداث ماضية ربما يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية وذلك لتسوية: **(أ) التزام حال.** **أو (ب) التزام محتمل والذي سوف يتم التأكد من وجوده فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتى لا تكون بأكملها تحت سيطرة المؤسسة.**		
هناك التزام حال والذي من المتوقع أن يتطلب تدفقا خارجا من الموارد.	**من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال ولكن ليس من المتوقع وجود تدفق خارج من الموارد.**	**من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال ويكون احتمال التدفق الخارج من الموارد مستبعداً.**
يكون مخصص (الفقرة "١٤") مطلوب إفصاحات عن المخصص (الفقرتان "٨٤" و"٨٥").	لا يكون مخصص (الفقرة "٢٧") مطلوب الإفصاحات عن الالتزام المحتمل. (الفقرة "٨٦")	لا يكون مخصص (الفقرة "٢٧") غير مطلوب الإفصاح. (الفقرة "٨٦").

ينشأ الالتزام المحتمل أيضاً فى الحالة النادرة عندما يكون هناك التزام لا يمكن الاعتراف به لأنه لا يمكن قياسه بشكل يعتمد عليه، فى هذه الحالة تكون الافصاحات مطلوبة.

الأصول المحتملة

كنتيجة لأحداث ماضية، قد يكون هناك أصول سوف يتم تأكيد وجودها فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتى لا تكون بأكملها تحت سيطرة المنشأة.		
تدفق المنافع الاقتصادية الداخل مؤكد	**تدفق المنافع الاقتصادية الداخل متوقع، ولكن غير مؤكد**	**التدفق الداخل غير متوقع**
الأصل مؤكد يعترف بالأصل. (الفقرة "٣٣")	لا يعترف بالأصل (الفقرة "٣١") مطلوب الافصاح (الفقرة "٨٩")	لا يعترف بالأصل (الفقرة "٣١") الافصاح غير مطلوب (الفقرة "٨٩")

الاستردادات

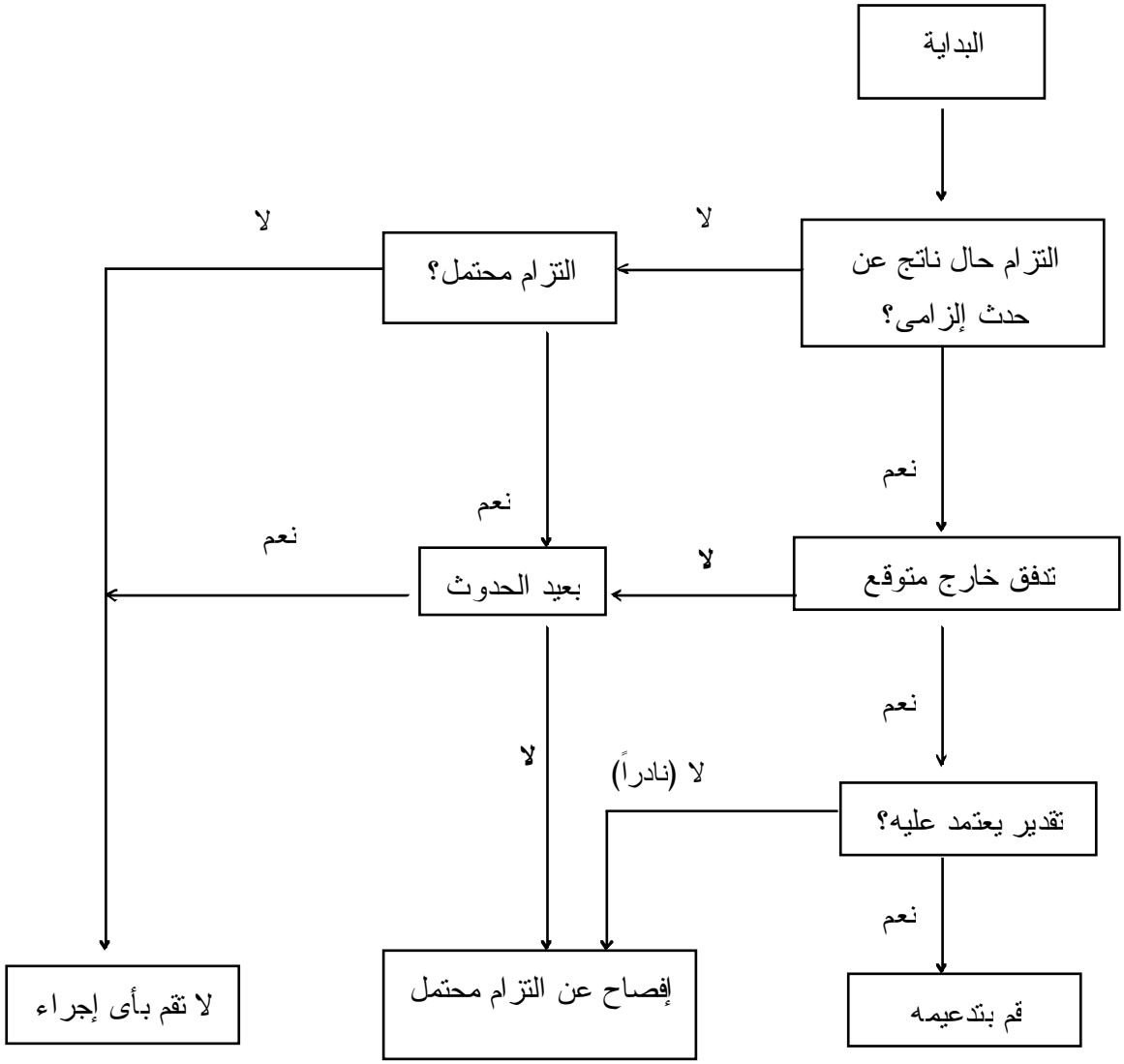
بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص يتوقع أن يتم استردادها عن طريق طرف آخر.		
ليس على المؤسسة التزام تجاه الجزء من النفقات الذي سيتم سداده عن طريق طرف آخر.	**ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده ومن الواضح أن الاسترداد سيتم الحصول عليه إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.**	**ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده كما أن الاسترداد ليس مؤكداً إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.**
المنشأة ليس عليها التزام بالمقدار الذي سيتم استرداده (الفقرة "٥٧") غير مطلوب الإفصاح.	يتم الاعتراف بالاسترداد كأصل منفصل فى الميزانية ويمكن تسويته مقابل المصروف بقائمة الدخل، ولا يتعدى المبلغ المعترف به للاسترداد قيمة الالتزام (الفقرتان "٥٣"، "٥٤") يتم الافصاح عن الاسترداد فى آن واحد مع المبلغ المعترف به للاسترداد.	لا يتم الاعتراف بالاسترداد المتوقع كأصل (الفقرة "٥٣"). يتم الافصاح عن الاسترداد المتوقع (الفقرة "٨٥ (ج)).

ملحق (ب)

شجرة القرار

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

إن غرض شجرة القرار هو تلخيص متطلبات الاعتراف الرئيسية لمعيار المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة.



ملحوظة: لا يكون من الواضح في حالات نادرة ما إذا كان هناك التزام حال. فى تلك الحالات، فإن الحدث الماضى يفترض أن ينشأ عنه التزام حال إذا تم الأخذ فى الحسبان كل الأدلة المتاحة، لذا فمن المحتمل جداً أن ينشأ الالتزام الحاضر فى تاريخ نهاية الفترة المالية (الفقرة "١٥" من المعيار).

ملحق (ج)
أمثلة: الاعتراف

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

تنتهي السنة المالية لكل المنشآت فى الأمثلة فى ٣٠ يونية. فى جميع الأحوال، فإنه من المفترض أنه من الممكن تكوين تقدير يعتمد عليه لأية تدفقات خارجة متوقعة. فى بعض الأمثلة، الحالات التى تم وصفها ربما يكون قد نتج عنها اضمحلال فى قيمة الأصول، وهذا المنظور لم يتم التعامل معه فى الأمثلة.

يشير الإسناد المرجعى بالأمثلة إلى فقرات من المعيار ذى الصلة.

الإشارة إلى "أفضل تقدير" يعنى القيمة الحالية عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاما.

مثال (١): ضمان المبيعات

يعطى مصنع ضمانا للمبيعات فى تاريخ البيع للمشترين لمنتجاته. ووفقاً لبنود عقد البيع فإن المصنع يتولى عملية إصلاح أو استبدال العيوب الصناعية التى تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع. وبناءً على الخبرة السابقة، فإنه من المتوقع (بمعنى آخر محتمل بدرجة أكبر من احتمال عدم الحدوث) أن تكون هناك مطالبات وفقاً لهذه الضمانات.

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم: الحدث الملزم هو بيع المنتج بضمان والذي ينشأ عنه التزام قانوني.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها: متوقع لضمان المبيعات بأكملها (راجع الفقرة "٢٤").

الاستنتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقاً لضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ نهاية الفترة المالية (راجع الفقرتين "١٤" و"٢٤")

مثال (٢أ): الأرض الملوثة – التشريع المؤكد تطبيقه

تعمل منشأة فى صناعة البترول وتتسبب فى إحداث تلوث وتزيل آثار التلوث فقط عندما يطلب منها أن تفعل ذلك، وفى إحدى البلاد التى تعمل بها لا يوجد تشريع لإزالة آثار التلوث وكانت المنشأة تلوث الأرض فى تلك البلدة لعدة سنوات وفى ٣٠ يونية ٢٠١٦ كان من المؤكد أن هناك مشروع قانون يتم وضعه يتطلب إزالة آثار الأراضى الملوثة وسوف يتم تطبيقه بعد نهاية العام بمدة قصيرة.

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم: الحدث الملزم هو تلوث الأرض وذلك لأن التشريع الذي يتطلب إزالة أثار التلوث مؤكد.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها: متوقع.

الاستنتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث (راجع الفقرتين "١٤" و"٢٢").

مثال (٢ب): الأرض الملوثة والالتزام الحكمى

تعمل منشأة فى صناعة البترول وتتسبب فى إحداث تلوث وبفرض جدلاً أنه لا يوجد تشريع بيئى، ومع ذلك فالمنشأة لها سياسة بيئية منشورة على نطاق واسع والتى بناءً عليها تقوم بإزالة آثار التلوث الذي تسببه، وللمنشأة سجل مشرف من اتباع هذه السياسة المنشورة.

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم: الحدث الملزم هو تلوث الأرض والذي ينشأ عنه التزام حكمى وذلك لأن سلوك المنشأة قد خلق توقعا صحيحا عند الذين قد تأثروا بهذا السلوك والذي يشير بأن المنشأة سوف تزيل آثار التلوث.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها: متوقع.

الاستنتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث (راجع الفقرات "١٠" (تعريف الالتزام الحكمى)، "١٤" و"١٧").

مثال (٣): حقول البترول البحرية

تعمل منشأة فى مجال استخراج البترول من البحار وتقضى اتفاقية الترخيص بنقل آلات استخراج البترول من المناطق المستغلة فى نهاية المدة المحددة للإنتاج وإعادة تجهيز المنطقة. ويتمثل ٩٠% من التكلفة فى التكاليف المتعلقة بنقل آلات استخراج البترول وإعادة تجهيز المنطقة و١٠% من التكلفة تتكبدها المنشأة عند استخراج واستغلال المناطق المحددة لها، فى تاريخ نهاية الفترة المالية تم تركيب حفار استخراج البترول ولكن لم يتم استخراج البترول بعد.

الالتزامات الحالية الناتجة عن أحداث ماضية ملزمة: يؤدى إنشاء حفار البترول إلى نشأة التزام قانونى طبقاً لشروط اتفاقية مزاولة النشاط بإزالة معدات الحفر وتسوية قاع البحر عند الانتهاء من أعمال الاستخراج فى تلك المناطق، وذلك على الرغم من عدم وجود التزام محدد فى تاريخ نهاية الفترة المالية بتسوية الخسائر أو الأضرار التى قد تنشأ عن مزاولة نشاط استخراج البترول فى تلك المناطق.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية التدفق الخارج للموارد المتضمنة: متوقع.

الاستنتاج: يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل التقديرات بنسبة ٩٠% من تكاليف إزالة الحفار وتسوية الأضرار الحادثة بالقاع نتيجة تركيبه (فقرة "١٤")، وتدخل هذه التكاليف ضمن تكاليف الحفار، ويتم الاعتراف بنسبة ١٠% من التكاليف والتى تنشأ خلال عملية الاستخراج كالتزام عند البدء فى استخراج الخام.

مثال (٤): سياسات الاسترداد

يطبق أحد متاجر التجزئة سياسة تسمح برد ثمن المشتريات التى لا تحوز رضاء العملاء حتى فى حالة عدم وجود التزامات قانونية بذلك. لهذا فإن تطبيق هذه السياسة تجعل المردودات شئ متعارف عليه.

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ماض: الحدث الملزم يتمثل فى بيع المنتج والذي ينشأ عنه التزام حكمى لأن أداء المتجر قد أتاح لعملائه توقعا بأن المتجر سيقوم برد ثمن المشتريات.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية: من المتوقع أن يتم رد نسبة من البضائع.

الاستنتاج: يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لتكاليف المردودات (راجع الفقرات "١٠" (تعريف الالتزام الحكمى) و"١٤" و"١٧" و"٢٤").

مثال (٥أ): غلق نشاط أحد الأقسام – ولم يتم تطبيق القرار قبل تاريخ القوائم المالية

فى ١٢ يونية ٢٠١٦ قرر مجلس إدارة إحدى المنشآت غلق أحد الأقسام. ولم يتم الإعلان عن القرار لأي من المتأثرين به قبل تاريخ نهاية الفترة المالية (٣٠ يونية ٢٠١٦) ولم يتم اتخاذ إجراءات أخرى لتطبيق هذا القرار.

الالتزامات الحالية التى قد تنشأ عن الأحداث الماضية: لا يوجد أية أحداث قد تؤدى إلى نشأة التزامات محتملة وبالتالي لا يوجد التزام.

الاستنتاج: لا يتم تكوين مخصص (راجع الفقرتين "١٤"، "٧٢").

مثال (٥ب): غلق نشاط أحد الأقسام – وتم الإعلان والبدء فى تنفيذ القرار قبل تاريخ الميزانية

فى ١٢ يونية ٢٠١٦ قرر مجلس الإدارة غلق نشاط أحد الأقسام القائم بإنتاج معين، وفى ٢٠ يونية ٢٠١٦ وافق مجلس الإدارة على الخطة التفصيلية لغلق نشاط القسم، وتم إرسال خطابات للعملاء لتنبيههم بهذه الإجراءات وضرورة البحث عن مصادر بديلة أخرى لتوريداتهم وكذا إخطارات بالاستغناء عن خدمات العاملين فى هذا القسم.

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ملزم والحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء والعاملين والذي أنشأ التزاما حكميا من هذا التاريخ لأنه أوجد توقعا ساريا بأن القسم سوف يتوقف عن النشاط.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية: متوقع

الاستنتاج: المخصص يعترف به في ٣٠ يونية ٢٠١٦ كأفضل تقدير لتكلفة إغلاق القسم (راجع الفقرتين "١٤" و"٧٢").

مثال (٦): المتطلبات القانونية بتركيب منقيات ومرشحات (الدخان)

طبقاً لقوانين البيئة الجديدة يطلب من المنشأة تركيب مرشحات (منقيات) الدخان لتلك المصانع قبل ٣١ ديسمبر ٢٠١٦–ولم تقم المنِشأة بتركيب المرشحات.

(أ) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣٠ يونية ٢٠١٦:

الالتزام الحالي كنتيجة لحدث ماض ملزم: لا يوجد أي التزام لأنه لا توجد أية أحداث ملزمة سواء لتركيبات منقيات الهواء أو الغرامات التى قد تتعرض لها المنشأة فى حالة عدم الالتزام بالقانون.

الاستنتاج: لا يتم الاعتراف بتكلفة تركيب مرشحات الدخان (راجع الفقرات "١٤" و"١٧" و"١٩").

(ب) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣٠ يونية ٢٠١٧:

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماض ملزم: لا يوجد التزام نحو تكاليف تركيب مرشحات الأبخرة والعوادم لأنه لا يوجد حدث فى الماضى يؤدى إلى نشأة هذا الالتزام (تركيب مرشحات الأبخرة)، إلا أنه قد ينشأ التزام بدفع غرامات أو عقوبات تأخر تركيب هذه المرشحات طبقاً للقوانين الملزمة لأنه قد حدث عدم التزام بالقانون فى الماضى مما يؤدى إلى نشأة الالتزام (عدم التزام المصنع).

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية: يتوقف تقدير احتمالات التعرض للغرامات والعقوبات عند عدم الالتزام بالقانون على التفاصيل وصرامة تطبيق القوانين فى هذا الشأن.

الاستنتاج: لا يكون مخصص لتكاليف تركيب مرشحات ومنقيات الأبخرة والعوادم فى حين يجب الاعتراف بالمخصص لأفضل تقدير لقيمة الغرامات المتوقعة عند التأخر فى تركيب تلك المنقيات فى ضوء القوانين الملزمة بذلك (راجع الفقرات "١٤"، "١٧"، "١٩").

مثال (٧): إعادة تأهيل وتدريب العاملين كنتيجة للتغير فى نظام ضرائب الدخل

أصدرت الحكومة قانونا جديدا لضرائب الدخل، وكنتيجة لهذا فإن القطاع المالى بإحدى المنشآت سوف يحتاج إلى إعادة تدريب العاملين بالشئون الإدارية والمبيعات على نطاق واسع بما يتلاءم مع تلك التغيرات وذلك للتأكد من الاستمرار بالالتزام بالقوانين، وفى تاريخ الميزانية لم يتم عمل التدريب المطلوب للعاملين.

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماض ملزم: لا يوجد أي التزام محتمل لأنه لا توجد أية أحداث فى الماضى تؤدى إلى هذا الالتزام (لم يتم البدء فى إعادة التدريب للعاملين).

الاستنتاج: لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤"، "١٧"، "١٩").

مثال (٨): عقد محمل بخسارة

تعمل إحدى المنشآت بنجاح من خلال أحد المصانع المستأجرة، قامت الشركة خلال ٣٠ يونية ٢٠١٦ بنقل مقر نشاطها إلى مصنع جديد وسوف يظل المصنع القديم مستأجراً لمدة ٤ سنوات قادمة حيث لا يمكن إلغاء العقد أو نقله إلى أحد المنتفعين الآخرين.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم: الأحداث المنشئة للالتزام تمثل فى توقيع عقد الإيجار للمصنع المستأجر والذي قد ينشئ التزاما قانونيا.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية: عندما يصبح الإيجار محملاً بخسارة فإن التدفق النقدي الخارج للمنافع الاقتصادية يكون متوقعاً.

الاستنتاج: يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لمدفوعات إيجار لا يمكن تجنبها (راجع الفقرتين "١٤"، "٦٦").

مثال (٩): الضمان الأحادى

خلال عام ٢٠١٦ قامت المنشأة (أ) بضمان المنشِأة (ب) والتى تتميز حالتها المادية بأنها مقبولة فى عقد اقتراض من الغير، خلال عام ٢٠١٧ ساءت الحالة المالية للمنشأة (ب) وطلبت المنشأة الحماية من الدائنين. يستوفى هذا العقد تعريف عقود التأمين فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين" ويسمح هذا المعيار للمصدر بأن يستمر فى سياسته المحاسبية لعقود التأمين إذا كان قد التزم بالحد الأدنى للمتطلبات المحددة ويسمح هذا المعيار أيضاً بالتغيير فى السياسات المحاسبية التى تفى بالشروط المحددة والمثال التالي يوضح السياسة المحاسبية التى يسمح بها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين".

(أ) فى ٣٠ يونية ٢٠١٦

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم: الحدث الملزم هو إعطاء الضمان والذي ينشئ التزاماً قانونياً.

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية: من غير المحتمل وجود تدفقات خارجة للمنافع فى٣٠ يونية ٢٠١٦

الاستنتاج: يتم الاعتراف بالضمان بالقيمة العادلة

(أ) فى ٣٠ يونية ٢٠١٧

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم: الحدث الملزم يتمثل فى توقيع عقد الضمان والذي يترتب عليه التزام قانونى.

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية: فى ٣٠ يونية ٢٠١٧ من المحتمل (المتوقع) استخدام التدفقات الخارجة للمنافع الاقتصادية لتسوية هذا الالتزام

الاستنتاج: يتم تكوين مخصص للضمان ويقاس بالقيمة الأكبر بين كل من:

(أ) أفضل تقدير للالتزام (راجع الفقرتين "١٤"، "٢٣").

و (ب) القيمة الأولية المعترف بها ناقصاً مجمع الاستهلاك (عندما يكون ذلك مناسبا).

ملحوظة: عندما تقدم المنشأة ضمانا مقابل أتعاب، يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" .

مثال (١٠): المنازعات القضائية

توفى عشر أشخاص بعد حفل زواج فى عام ٢٠١٧ نتيجة لطعام مسمم من المنتجات المباعة من منشأة، تم اتخاذ الإجراءات القانونية ضد المنشأة ولكن المنشأة اعترضت على الالتزام.

حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية عن العام المنتهى فى ٣٠ يونية ٢٠١٦ بغرض إصدارها، يرى المستشار القانونى للمنشأة أنها لن تكون عرضة لأية مسئولية عن تلك الأضرار، وعند إعداد القوائم المالية فى ٣٠ يونية ٢٠١٧، بناء على التطورات التى حدثت بالقضية يرى المستشارون القانونيون أن المنشأة ربما تخسر تلك القضايا وتصبح ملزمة بالتعويض عن الاضرار الناتجة.

(أ) فى ٣٠ يونية ٢٠١٦:

الالتزام الحالي الناشئ عن حدث ماض ملزم: بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية فى ذلك التاريخ لم يكن هناك ما يشير إلى أيه التزام محتملة قد تنشأ على المنشأة.

الاستنتاج: لا يكون مخصص (راجع الفقرتين "١٥"، "١٦"). ويتم الإفصاح عن الأحداث كالتزام محتمل ما لم يكن الاحتمال مستبعداً لأي تدفق خارج (راجع الفقرة "٨٦").

(ب) فى ٣٠ يونية ٢٠١٧:

الالتزام الحالي الناشئ عن حدث ماض ملزم: بناءً على الدلائل المتاحة فى هذا التاريخ فإنه يوجد التزام حال.

تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية: متوقع.

الاستنتاج: يعترف بالمخصص كأفضل تقدير لقيمة تسوية الالتزام (راجع الفقرات من "١٤" إلى "١٦").

مثال (١١): الإصلاح والصيانة

تحتاج بعض الأصول بالإضافة إلى الصيانة الدورية إلى أعمال إعادة تعديل وصيانة كبيرة تتضمن تغيير بعض الأجزاء الرئيسية لتلك الأصول ويحدد المعيار المصرى رقم (١٠) الخاص " الأصول الثابتة وإهلاكاتها" كيفية التعامل مع تلك المصروفات وبصفة خاصة إذا كانت تلك الأجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة أو تقدم منافع بطرق مختلفة.

مثال (١١أ): تكاليف التجهيز فى حالة عدم وجود متطلبات قانونية

أفران صهر المعادن توجد بها بعض الأجزاء التى تحتاج إلى استبدال كل خمس سنوات لأسباب فنية. فى تاريخ القوائم المالية هذه الأجزاء كان قد تم استخدامها لمدة ٣ سنوات.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماضى ملزم: لا يوجد التزام حال.

الاستنتاج: لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤"، "١٧"،"١٩").

لا يعترف بتكاليف استبدال الأجزاء المطلوبة فى تاريخ القوائم المالية لأنه لا يوجد إلزام لاستبدال تلك الأجزاء بصورة مستقلة فى المستقبل حتى ولو كان تحمل تلك النفقات يعتمد فى المستقبل على قرار المنشأة إما الاستمرار فى استخدام تلك الأجزاء أو استبدالها، وفى هذه الحالة بدلاً من الاعترف بمخصص، يتم أخذ إهلاك الأجزاء الأصلية فى الاعتبار بحيث يتم إثبات تكلفتها من خلال مصروف الإهلاك على مدار خمس سنوات، ويتم رسملة تكلفة إعادة الاستبدال بالأجزاء الجديدة مع استردادها من خلال الإهلاك على مدى الخمس سنوات التالية.

مثال (١١ ب): تكاليف التجهيز – فى وجود متطلبات قانونية

منشأة تعمل فى مجال الطيران مطالبة طبقاً للقانون أن تقوم بصيانة شاملة لطائراتها بصفة دورية كل ٣ سنوات.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم: لا يوجد التزامات حالية.

الاستنتاج: لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤"، "١٧"، "١٩")

تكلفة أعمال الصيانة الشاملة للطائرات لا يكون لها مخصص وذلك لنفس الأسباب التى لم يتم إثبات تكلفة الاستبدال من أجلها بالمثال السابق. وعلى الرغم من أن الصيانة الشاملة للطائرات تتم طبقاً للقانون إلا أن هذا لا يجعل تكلفتها التزاماً على المنشأة لأنه لا يوجد التزام بصيانة الطائرات بصفة مستقلة عن قرارات الشركة التشغيلية فى المستقبل وذلك حتى بيع تلك الطائرات مع نهاية الفترة المحددة قبل إعادة الصيانة.

وفى هذه الحالة كبديل عن تكوين مخصص بتلك النفقات اللازمة للصيانة يتم رسملة التكاليف ضمن تكاليف الطائرات المستخدمة على أن يتم استردادها من خلال الإهلاك على مدى العمر الإنتاجى المتوقع لها (٣ سنوات).

ملحق (د)
أمثلة على الإفصاحات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.
فيما يلي مثالان على الإيضاح المطلوب طبقاً للفقرة "٨٥".

مثال رقم (١): الضمان

منشأة تقوم بمنح فترة ضمان على منتجاتها عند القيام بالبيع للعملاء وذلك عن منتجاتها الثلاثة التى تقوم ببيعها، وطبقاً لشروط هذا الضمان يلتزم المنتج بأن يقوم بإصلاح أو استبدال المنتجات غير المرضية وذلك خلال فترة عامين من تاريخ البيع. فى تاريخ الميزانية تم الاعتراف بمخصص ضمان بمبلغ ٦٠٠٠٠ ولم يتم تحديد قيمة المخصص الحالية على اعتبار أن القيمة الحالية لم تكن هامة.

ويتم الإفصاح عن هذه المعلومات فى القوائم المالية على النحو التالي:

تم الاعتراف بمخصص بمبلغ ٦٠٠٠٠ وذلك عن المطالبات المتوقعة خلال فترة الضمان عن المنتجات المباعة خلال السنوات المالية الثلاث الأخيرة، ومن المتوقع أن الجزء الأكبر من هذه النفقات سوف تتحمله المنشأة خلال السنة المالية التالية على أن يتم استنفاده بالكامل خلال السنتين التاليتين لتاريخ الميزانية.

مثال رقم (٢): تكاليف إزالة المخلفات

فى عام ٢٠١٥ قامت المنشأة بالدخول فى أنشطة معينة واعترفت بمخصص لتكاليف إزالة المخلفات بمبلغ ٣٠ مليون جنيه. تم تقدير المخصص على أساس أن تكاليف إزالة المخلفات سوف تحدث خلال ٢٠–٣٠ سنة. ومع ذلك فهناك احتمال عدم حدوثها لمدة ٥٠–٦٠ سنة وفى تلك الحالة سيتم تخفيض القيمة الحالية بشكل كبير. ويتم الإفصاح عن هذه المعلومات على النحو التالي:

تم الاعتراف بمبلغ ٣٠ مليون كمخصص لتكاليف إزالة المخلفات، وتلك التكاليف من المتوقع أن تحدث ما بين أعوام ٢٠٣٥ ٢٠٤٥. ومع ذلك، هناك احتمال أن تكاليف إزالة المخلفات لن تحدث حتى ما بين السنوات ٢٠٦٥ و٢٠٧٥. إذا كانت تلك التكاليف التى تم قياسها على أساس التوقع بأنها لن تحدث حتى ٢٠٦٥ –٢٠٧٥ فإنه يتم تخفيض المخصص إلى ١٤ مليون. وقد تم قياس المخصص باستخدام التكنولوجيا الحالية وبالأسعار الجارية، وتم حساب القيمة الحالية للمخصص باستخدام معدل خصم ٨%.

المثال التالي يوضح الإيضاحات المطلوبة طبقاً للفقرة "٩٢" عندما لا يتم عمل الافصاحات المطلوبة لكونها تضعف مركز المنشأة تجاه الأطراف الأخرى.

مثال رقم (٣): الإعفاء من الإفصاح

دخلت منشأة فى نزاع وخلافات مع أحد المنافسين والذي يدعى فيه أن المنشأة قامت بالسطوعلى حقوقه فى إنتاج وتسويق بعض المنتجات ويطالب بتعويض عن الأضرار المحققة بمبلغ ١٠ مليون، قامت المنشأة بتكوين مخصص بقيمة أفضل التقديرات للخسائر والالتزام التى قد تنشأ عنها، ولكن لم يتم الإفصاح عن أى من المعلومات المطلوبة طبقاً للفقرتين "٨٤" و"٨٥" من المعيار، وفى هذه الحالة يتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

لازالت القضايا مستمرة ضد المنشأة بخصوص النزاع مع أحد المنافسين والذي يدعى أن المنشأة قامت بالسطوعلى حقوقه فى إنتاج وتسويق بعض المنتجات ويطالب فيها بتعويض بمبلغ ١٠ مليون. لم يتم عمل الإفصاح عن المعلومات المطلوبة عادة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) حيث إن الإفصاح قد يؤدى إلى إضعاف مركز المنشأة فى القضية ويرى مجلس الإدارة أن هذه المنازعات يمكن للشركة الدفاع عنها بنجاح.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)

تجميع الأعمال

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)
تجميع الأعمال

المحتويات	فقرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢
تحديد عملية تجميع الأعمال	٣
طريقة الاقتناء	٤-٥٣
تحديد المنشأة المقتنية	٦-٧
تحديد تاريخ الاقتناء	٨-٩
الاعتراف وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المتكبدة وأية حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة	١٠-٣١
مبدأ الاعتراف	١٠-١٧
شروط الاعتراف	١١-١٤
تبويب أو تخصيص أصول مقتناة قابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في عملية تجميع أعمال.	١٥-١٧
مبدأ القياس	١٨-٢٠
استثناءات على مبدأى الاعتراف والقياس	٢١-٣١
استثناءات على مبدأ الاعتراف	٢٢-٢٣
استثناءات على مبدأى الاعتراف والقياس	٢٤-٢٨
استثناءات على مبدأ القياس	٢٩-٣١
الاعتراف وقياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية	٣٢-٤٠
عملية الشراء التفاوضية	٣٤-٣٦
المقابل المادي المحول	٣٧-٤٠
المقابل المادي المحتمل	٣٩-٤٠
إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال	٤١-٤٤
تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل	٤١-٤٢

المحتويات	فـــقرات
تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي	٤٣-٤٤
فترة القياس	٤٥-٥٠
تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال	٥١-٥٣
التكاليف المتعلقة بالاقتناء	٥٣
القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية	٥٤-٥٨
الحقوق المعاد اقتناؤها	٥٥
الالتزامات المحتملة	٥٦
الأصول التعويضية	٥٧
المقابل المادي المحتمل	٥٨
الافصاحات	٥٩-٦٣
أحكام انتقالية	٦٤-٦٦
ملحق إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)
تجميع الأعمال

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحسين درجة الملاءمة والمصداقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تفصح عنها المنشأة في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال وتأثيراته. ولتحقيق ذلك، يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات كيفية قيام المنشأة المقتنية بما يلي:

(أ) الاعتراف والقياس في قوائمها المالية بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة وأي حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

و(ب) الاعتراف والقياس بالشهرة المقتناة في تجميع الأعمال أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

و(ج) تحديد المعلومات التى يتم الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وآثاره المالية.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على المعاملة أو على أي حدث آخر ينطبق عليه تعريف تجميع الأعمال، ولا يطبق هذا المعيار على:

(أ) تأسيس مشروع مشترك.

(ب) اقتناء أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تمثل نشاط أعمال. وفي مثل هذه الحالات على المنشأة المقتنية القيام بتحديد الأصول الفردية المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد المقتناة والاعتراف بها (ويتضمن ذلك الاصول التي ينطبق عليها تعريف وشروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" (والالتزامات والالتزامات المحتملة. ويتم توزيع تكلفة هذه المجموعة بين الأصول والالتزامات الفردية القابلة للتحديد على أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الشراء، ولا ينتج عن مثل هذه المعاملة أو الحدث أي شهرة.

(ج) تجميع المنشآت أو الأعمال تحت السيطرة الواحدة Common Control (وتوفر الفقرات من"أت١" إلى "أت٤" إرشادات التطبيق في هذا الشأن).

٢أ- لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على استحواذ المنشأة الاستثمارية – كما عرفت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" – على استثمار في منشأة تابعة يُتطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر.

تحديد عملية تجميع الأعمال

٣- على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعاملة أو الحدث يعتبر تجميع أعمال وفقا للتعريف الوارد في هذا المعيار، والذي يتطلب أن تكون الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة تمثل نشاط أعمال. وإذا كانت الأصول المقتناة لا تمثل نشاط أعمال، فعلى المنشأة معالجتها على انها عملية اقتناء لأصل. وتوفر الفقرات من "أت٥" إلى "أت١٢" إرشادات حول تحديد تجميع الاعمال وتعريف نشاط الاعمال.

طريقة الاقتناء

٤ – تقوم المنشأة بتطبيق طريقة الاقتناء عند معالجة كل عملية تجميع أعمال.

٥- يتطلب تطبيق طريقة الاقتناء ما يلي:

(أ) تحديد المنشأة المقتنية.

و(ب) تحديد تاريخ الاقتناء.

و(ج) الاعتراف والقياس للأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد والية حقوق أقلية/ أو حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

و(د) الاعتراف بالشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بسعر مخفض وقياسها.

تحديد المنشأة المقتنية

٦ – يتم فى كل عملية تجميع أعمال تحديد إحدى المنشآت محل التجميع لتكون المنشأة المقتنية.

٧- ينبغي اتباع الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) في تحديد المنشأة المقتنية – وهي المنشأة التي تملك السيطرة على المنشأة المقتناة ــ وإذا تم تجميع الأعمال وكان تطبيق الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) لا يحدد بشكل واضح أي من المنشآت محل التجميع هي المنشأة المقتنية، ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرات من "أت١٤" إلى "أت١٨" لتحديد المنشأة المقتنية.

تحديد تاريخ الاقتناء

٨ – على المنشأة المقتنية أن تحدد تاريخ الاقتناء، وهو تاريخ الحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة.

٩ – يعتبر التاريخ الذي يتم فيه الحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة عمومًا هو التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة المقتنية قانوناً بتحويل المقابل المادي واقتناء أصول وتكبد التزامات المنشأة المقتناة. ولكن قد تقوم المنشأة المقتنية بالسيطرة في تاريخ سابق أو لاحق لتاريخ الإقفال. فعلى سبيل المثال، قد يسبق تاريخ الاقتناء تاريخ الإقفال إذا نصت اتفاقية خطية على أن المنشأة المقتنية تملك السيطرة على المنشأة المقتناة قبل تاريخ الإقفال. وينبغي على المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار كافة الوقائع والظروف المعنية عند تحديد تاريخ الاقتناء.

الاعتراف وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات المتكبدة وأية حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

مبدأ الاعتراف

١٠ –ينبغي على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد بشكل منفصل عن الشهرة وكذلك الالتزامات المتكبدة وأية حقوق لغير ذوي السيطرة في المنشأة المقتناة. ويخضع الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات المتكبدة للشروط المحددة في الفقرتين "١١" و"١٢".

شروط الاعتراف

١١ – لكي تكون الأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء يجب أن ينطبق عليها تعريف الأصول والالتزامات الوارد بالإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية وذلك في تاريخ الاقتناء.

على سبيل المثال، التكاليف التي تتوقع المنشأة المقتنية تكبدها لتنفيذ خطتها في الخروج من نشاط تابع للمنشأة المقتناة أو لإنهاء عمل أو إعادة هيكلة موظفين المنشاة المقتناة ولكنها غير ملزمة بتحملها في المستقبل، مثل تلك التكاليف لا تمثل التزامات في تاريخ الاقتناء. لهذا لا تقوم المنشاة المقتنية بالاعتراف بتلك التكاليف كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء، وبدلا من ذلك تقوم المنشاة المقتنية بالاعتراف بتلك التكاليف في القوائم المالية اللاحقة للتجميع وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى.

١٢- بالإضافة إلى ذلك فإن الأصول القابلة للتحديد والالتزامات يجب أن تكون جزءاً مما تبادلته المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو مالكيها السابقين) في عملية تجميع الأعمال وليست نتيجة معاملات منفصلة. وذلك لكي تكون مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء. وعلى المنشأة المقتنية إتباع الإرشادات الواردة في الفقرات من"٥١" إلى "٥٣" لتحديد أي من الأصول المقتناة أو الالتزامات المتكبدة تعتبر جزءاً من التبادل في مقابل المنشأة المقتناة وأي منها- إن وجد-هو نتيجة معاملات منفصلة يتم المحاسبة عنها وفقًا لطبيعتها ووفقا لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة.

١٣- قد ينتج عن تطبيق المنشأة المقتنية لمبادئ الاعتراف بأن تعترف ببعض الأصول والالتزامات التي لم تعترف بها المنشأة المقتناة في السابق كأصول والتزمات في قوائمها المالية. على سبيل المثال، تعترف المنشأة المقتنية بالأصول غير الملموسة المقتناة القابلة للتحديد مثل الاسم التجاري أو براءة الاختراع أو العلاقات مع العملاء، والتي لم تعترف بها المنشأة المقتناة كأصول في قوائمها المالية لأنه تم تطويرها داخليا وتم إدراج تكلفتها ضمن المصروفات.

١٤- تقدم الفقرات من"أت٣١" إلى "أت٤٠" إرشادات تتعلق بالاعتراف بعقود الإيجار التشغيلي والأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات من"٢٢" إلى "٢٨" أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنودًا يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأ وشروط الاعتراف.

تبويب الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات، والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال

١٥- على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء تبويب أو تخصيص الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة كما ينبغي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية الأخرى لاحقًا. ويجب على المنشأة المقتنية تحديد تلك التبويبات أو التخصيصات على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية والسياسات التشغيلية أو المحاسبية وغيرها من الظروف المعنية القائمة في تاريخ الاقتناء.

١٦- في بعض الحالات تقدم معايير المحاسبة المصرية معالجات محاسبية مختلفة ويتوقف ذلك على كيفية قيام المنشأة بتبويب أو تخصيص أصل أو التزام معين. ومن أمثلة التبويبات أو التخصيصات التي ينبغي على المنشأة المقتنية إجراؤها على أساس الظروف المعنية القائمة في تاريخ الاقتناء، وتشتمل -ولكنها لا تقتصر- على:

(أ) تبويب بعض الأصول والالتزامات المالية على أنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو بالتكلفة المستهلكة، وذلك وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" .

و(ب) تبويب أداة مشتقة كأداة تغطية للمخاطر وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

و(ج) تقييم إذا ما كان ينبغي فصل المشتق الضمني عن العقد الأساسي وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (والذي يعتبرها مسألة " تبويب " وهو المصطلح المستخدم في هذا المعيار).

١٧- يقدم هذا المعيار استثناءين على المبدأ الوارد في الفقرة "١٥":

(أ) ملغاة.

و(ب) تبويب العقد كعقد تأمين وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين ".

وعلى المنشأة المقتنية أن تصنف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى عند نشأة العقد (أو إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة قد تغير من تبويبها في تاريخ ذلك التعديل الذي قد يكون تاريخ الاقتناء).

مبدأ القياس

١٨- على المنشأة المقتنية قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.

١٩- في كل عملية تجميع أعمال على المنشأة المقتنية فى تاريخ الاقتناء قياس أية حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة والتى هى حقوق ملكية قائمة وتمنح حامليها نسبة من صافي أصول المنشأة فى حالة التصفية إما على أساس:

(أ) القيمة العادلة

أو(ب) نسبة من القيم المعترف بها في صافي الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المقتناة.

وتقاس كافة مكونات حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة الأخرى بقيمتها العادلة في تاريخ اقتنائها ما لم تكن هناك أسس أخرى للتقييم مطلوبة بمعايير المحاسبة المصرية.

٢٠- تقدم الفقرات من "أت٤١" إلى"أت٤٥" إرشادات حول قياس القيمة العادلة لبعض الأصول القابلة للتحديد وحقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة. وتحدد الفقرات من"٢٤" إلى "٣١" أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنودًا يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة على مبدأ القياس.

استثناءات على مبدأي الاعتراف والقياس

٢١- هذا المعيار يقدم استثناءات محدودة على مبدأي الاعتراف والقياس الواردة به. وتحدد الفقرات من "٢٢" إلى "٣١" كلا من البنود التي لها استثناءات وطبيعة تلك الاستثناءات. وعلى المنشأة المقتنية أن تعالج تلك البنود عن طريق تطبيق متطلبات الفقرات من "٢٢" إلى "٣١" والتي ينتج عنها أن تكون بعض البنود:

(أ) معترفًا بها إما عن طريق تطبيق شروط الاعتراف بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرتين "١١" و"١٢" وإما عن طريق تطبيق متطلبات معايير المحاسبة المصرية الأخرى وما يتبعها من نتائج تختلف عن تلك الناتجة من تطبيق مبدأ وشروط الإعتراف.

(ب) تقاس بقيمة غير قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.

استثناءات على مبدأ الاعتراف

الالتزامات المحتملة

٢٢- يعرف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) " المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة "الالتزام المحتمل على أنه:

(أ) التزام محتمل ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيد وجوده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث ما أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع تحت سيطرة المنشأة بشكل كامل.

أو (ب) التزام حال ينشأ عن أحداث ماضية ولم يتم الاعتراف به لأنه:

(١) ليس من المتوقع أن تقتضي تسوية هذا الالتزام تدفقا خارجا للموارد تتضمن منافع اقتصادية.

أو(٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية.

٢٣- لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) في تحديد أي الالتزامات المحتملة التي يعترف بها اعتبارا من تاريخ الاقتناء، وبدلا من ذلك على المنشأة المقتنية اعتبارا من تاريخ الاقتناء أن تعترف بالالتزام المحتمل في تجميع الأعمال إذا كان التزاما حالياً ناشئا من أحداث ماضية ويمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية. لذلك وخلافًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)، تعترف المنشأة المقتنية بالالتزام المحتمل في تجميع الأعمال في تاريخ الاقتناء حتى لو لم يكن من المتوقع تدفق خارج للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام. وتقدم الفقرة "٥٦" إرشادات حول المعالجة اللاحقة للالتزامات المحتملة.

استثناءات على كل من مبدأي الاعتراف والقياس

ضرائب الدخل

٢٤- على المنشأة المقتنية أن تعترف وتقيس الأصل لضريبي المؤجل أو الالتزام الناشئ من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

٢٥- على المنشأة المقتنية معالجة الآثار الضريبية المحتملة للفروق المؤقتة وترحيل أرصدة المنشأة المقتناة القائمة في تاريخ الاقتناء أو الناشئة كنتيجة للاقتناء وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤).

مزايا العاملين

٢٦- على المنشأة المقتنية أن تعترف وتقيس الالتزام (أو الأصل إن وجد) المتعلق بترتيبات مزايا العاملين في المنشأة المقتناة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين".

الأصول التعويضية

٢٧- يجوز للبائع في تجميع الأعمال أن يعوض المنشأة المقتنية تعاقديًا عن نتائج الظروف المحتملة أو الغير مؤكدة المتعلقة بكل أو جزء من أصل أو التزام معين. على سبيل المثال قد يقوم البائع بتعويض المنشأة المقتنية عن خسائر تفوق مبلغاً معيناً لالتزام ناتج عن احتمالية معينة، أي أن البائع يتعهد بألا تزيد التزامات المنشأة المقتنية عن مبلغ معين، وعلى هذا تحصل المنشأة المقتنية على أصل تعويضي. وتعترف المنشأة المقتنية بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه ويقاس بنفس الأساس المستخدم فى قياس البند الذي يتم تعويضه، مع الأخذ في الاعتبار الحاجة إلى مخصص تقييم للمبالغ التي لا يمكن تحصيلها. ولذلك، إذا ارتبط التعويض بأصل أو التزام تم الاعتراف بهما في تاريخ الاقتناء وقياسهما بقيمتهما العادلة في تاريخ الاقتناء، على المنشأة المقتنية ان تعترف بالأصل التعويضي في تاريخ الاقتناء مقاسا بقيمته العادلة في تاريخ الاقتناء. وفيما يتعلق بالأصل التعويضي المقاس بالقيمة العادلة، فإن تأثيرات عدم التأكد المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن قابلية المقابل المادي للتحصيل يتم أخذها في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة وليس ضروريًا وجود مخصص تقييم منفصل (تقدم الفقرة "أت٤١" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق).

٢٨- في بعض الأحيان يتعلق التعويض بأصل أو التزام مستثنى من مبادئ الاعتراف أو القياس، على سبيل المثال التعويض قد يتعلق بالتزام محتمل غير معترف به في تاريخ الاقتناء لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس بطريقة يعتمد عليها بصورة كافية في ذلك التاريخ، أو أن التعويض قد يتعلق على سبيل المثال بأصل أو التزام أحدهما ناتج عن مزايا العاملين التي تم قياسها على أساس بخلاف القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، وفي مثل هذه الحالات يتم الاعتراف والقياس للأصل التعويضي باستخدام افتراضات متسقة مع تلك المستخدمة في قياس بند التعويض والخاضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للتحصيل وأي قيود تعاقدية على مبلغ التعويض، وتقدم الفقرة "٥٧" إرشادات حول المعالجة اللاحقة للأصل التعويضي.

استثناءات على مبدأ القياس

الحقوق المعاد اقتناؤها

٢٩- على المنشأة المقتنية قياس قيمة الحق المعاد اقتناؤه والمعترف به كأصل غير ملموس على أساس الفترة التعاقدية المتبقية من العقد المتعلق بهذا الموضوع وبغض النظر عن قيام المشاركين في السوق بالأخذ في الاعتبار التجديدات التعاقدية المحتملة في تحديد قيمتها العادلة. وتقدم الفقرتان "أت٣٥"و"أت٣٦" إرشادات متعلقة بالتطبيق.

المدفوعات المبينة على الأسهم

٣٠- على المنشأة المقتنية قياس الالتزام أو أداة حقوق الملكية المتعلقة بالمدفوعات المبنية على أسهم في المنشأة المقتناة أو تلك المتعلقة بإحلال نظام المنشأة المقتناة للمدفوعات المبنية على أسهم بنظام المنشأة المقتنية للمدفوعات المبنية على الأسهم وفقًا للطريقة الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على الأسهم" (يشير هذا المعيار إلى ناتج تلك الطريقة بمصطلح " القياس على أساس السوق لهذه المكافأة").

الأصول المحتفظ بها لغرض البيع

٣١- على المنشأة المقتنية قياس ما تم اقتناؤه من الأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجاري التخلص منها) والتي تم تبويبها على أنها محتفظ بها لغرض البيع في تاريخ الاقتناء وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة " بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع وفقًا للفقرات من "١٥" إلى "١٨" من ذلك المعيار.

الاعتراف وقياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

٣٢ – على المنشأة المقتنية الاعتراف بالشهرة اعتبارا من تاريخ الاقتناء ويتم قياسها على أنها زيادة (ا) على (ب) مما يلي:

(أ) إجمالي:

(١) المقابل المادي المحول المقاس وفقًا لهذا المعيار، والذي يتطلب عامة القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء (راجع الفقرة "٣٧")

و(٢) مبلغ أية حقوق للحصص غير المسيطرة (حقوق أقلية) في المنشأة المقتناة والمقاسة وفقًا لهذا المعيار

و(٣) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقا في المنشأة المقتناة، وذلك في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل (راجع الفقرتين "٤١" و"٤٢").

(ب) صافي قيم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تاريخ الاقتناء والتي تم قياسها وفقًا لهذا المعيار.

٣٣- في تجميع الأعمال الذي تتبادل فيه المنشأتان المقتنية والمقتناة (أو مالكيها السابقين) حقوق الملكية فقط، تكون القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشاة المقتناة في تاريخ الاقتناء قابلة للقياس بطريقة يعتمد عليها أكثر من القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء. وإذا كان الأمر كذلك، على المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء بدلاً من القيمة العادلة لحقوق الملكية المحولة في تاريخ الاقتناء. ولتحديد مبلغ الشهرة في تجميع الأعمال الذي لا يتم فيه تحويل مقابل مادي، على المنشأة المقتنية استخدام القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة والقابلة للتحديد باستخدام أساليب التقييم السارية عوضاً عن القيمة العادلة للمقابل المادي المحول في تاريخ الاقتناء (الفقرة " ٣٢ (أ) (١) ") وتقدم الفقرات من "أت٤٦" إلى "أت٤٩" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

عملية الشراء التفاوضية

٣٤- قد تقوم المنشأة المقتنية أحيانا بعملية شراء تفاوضية والتي تمثل عملية تجميع أعمال يتجاوز فيها المبلغ في الفقرة "٣٢ (ب) " إجمالي المبالغ القابلة للتحديد في الفقرة "٣٢ (أ) "، وفي حال استمرار تلك الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "٣٦"، على المنشأة المقتنية أن تعترف بالمكسب الناتج في الأرباح أو الخسائر في تاريخ الاقتناء، وتنسب المكاسب إلى المنشأة المقتنية.

٣٥- قد تحدث عملية الشراء التفاوضية، في تجميع الأعمال الذي يعد بيعا اضطراريا حيث يكون فيه البائع مكرها على القيام بالبيع. وبالرغم من ذلك قد ينتج عن استثناءات الاعتراف أو القياس لبعض البنود التي تم مناقشتها في الفقرات من "٢٢" إلى "٣١"، الاعتراف بالمكسب (أو تغيير مبلغ المكسب المعترف به) في عملية الشراء التفاوضية.

٣٦- قبل الاعتراف بالمكسب من عملية شراء تفاوضية على المنشأة المقتنية أن تقوم بمراجعة ما إذا كانت قد قامت بتحديد كافة الأصول المقتناة وكافة الالتزامات والالتزامات المحتملة بشكل صحيح وأن تعترف بأي أصول أو التزامات إضافية تم تحديدها من تلك المراجعة، وعلى المنشأة المقتنية بعد ذلك القيام بمراجعة الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء لكل مما يلي:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة.

و(ب) حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة، إن وجدت.

و(ج) حقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقاً في المنشأة المقتناة في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل.

و(د) المقابل المادي المحول.

وتهدف عملية المراجعة تلك إلى ضمان أن تعكس المقاييس بشكل صحيح ان كافة المعلومات المتوفرة والتى قد تم أخذها في الاعتبار في تاريخ الاقتناء.

المقابل المادي المحول

٣٧- يتم قياس المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال بالقيمة العادلة التي يتم حسابها على أنها مجموع القيم العادلة للأصول المحولة بمعرفة المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء، والالتزامات التي تتحملها المنشأة المقتنية لمالكي المنشأة المقتناة السابقين بالإضافة إلى حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المقتنية. (وبالرغم من ذلك، فأي جزء من نظام مدفوعات المنشأة المقتنية على أساس الأسهم والتي تمت مبادلتها مع المكافآت التي يحتفظ بها موظفو المنشأة المقتناة والمدرجة في المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال سوف يتم قياسه وفقاً للفقرة "٣٠"

وليس وفقًا للقيمة العادلة. وتضم الأمثلة المتعلقة بالأشكال الممكنة للمقابل المادي كلا من النقدية وغيرها من الأصول الأخرى أو كيان تجاري أو شركات تابعة للمنشأة المقتنية، ومقابل مادي محتمل وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة والخيارات والضمانات وحقوق أعضاء المنشآت التشاركية Mutual Entity.

٣٨- يشمل المقابل المادي المحول أصول أو التزامات المنشأة المقتنية التي لديها قيما دفترية مختلفة عن قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء (على سبيل المثال، الأصول ذات الطبيعة غير النقدية أو كيان تجاري للمنشأة المقتنية). وفى هذه الحالة على المنشأة المقتنية إعادة قياس الأصول أو الالتزامات المحولة بقيمتها العادلة اعتبارا من بدء تاريخ الاقتناء والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر، إن وجدت، في الأرباح أو الخسائر، وبالرغم من ذلك، أحيانًا تبقى الأصول أو الالتزامات المحولة بعد تجميع الأعمال ضمن المنشأة المجمعة (على سبيل المثال، بسبب تحويل الأصول أو الالتزامات إلى المنشأة المقتناة وليس مالكيها السابقين) ولذلك تحتفظ المنشأة المقتنية بالسيطرة عليها. في تلك الحالة، على المنشأة المقتنية قياس تلك الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية مباشرة قبل تاريخ الاقتناء وان لا تعترف بالربح أو الخسارة على الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد تجميع الأعمال في الربح أو الخسارة.

المقابل المادي المحتمل

٣٩- المقابل المادي الذي تحوله المنشأة المقتنية في مقابل المنشأة المقتناة يشمل أي أصل أو التزام ناشئ من الترتيبات المتعلقة بمقابل مادي محتمل (راجع الفقرة "٣٧"). وعلى المنشأة المقتنية الاعتراف بالقيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل في تاريخ الاقتناء كجزء من المقابل المادي المحول في مقابل المنشأة المقتناة.

٤٠- على المنشأة المقتنية تبويب الالتزام بدفع المقابل المادي المحتمل كالتزام أو حقوق ملكية على أساس التعريفات الخاصة بأداة حقوق الملكية والالتزام المالي في الفقرة "١١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية – العرض " أو غيره من المعايير الأخرى السارية من معايير المحاسبة المصرية. وعلى المنشأة المقتنية تبويب حق إعادة المقابل المادي المحول سابقًا كأصل إذا تم استيفاء الشروط المحددة. وتقدم الفقرة "٥٨" الإرشادات المتعلقة بالمعالجة اللاحقة للمقابل المادي المحتمل.

إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال

تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل

٤١- تملك المنشأة المقتنية أحياناً السيطرة على المنشأة المقتناة التي احتفظت فيها بحقوق ملكية قبل تاريخ الاقتناء مباشرة. على سبيل المثال، تحتفظ المنشأة أ في ٣٠ يونية ٢٠١٥ نسبة ٣٥% من حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة ب. وفي ذلك التاريخ، تشتري المنشأة أ حقوقا إضافية بنسبة ٤٠% في المنشأة ب مما يعطيها السيطرة على المنشأة ب . ويشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها تجميع أعمال يتم على مراحل، ويشار إليها أحياناً على أنها الاقتناء على خطوات.

٤٢- في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، على المنشأة المقتنية إعادة قياس حقوق الملكية التي احتفظت بها سابقاً في المنشأة المقتناة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء والاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجدا، في بنود الدخل الشامل الآخر. وقد تكون المنشأة المقتنية قد اعترفت في الفترات المالية السابقة بالتغيرات في قيمة حقوق ملكيتها في المنشأة المقتناة في بنود قائمة الدخل الشامل الأخرى، وإذا كان ذلك هو الوضع، يتم الاعتراف بالمبلغ الذي تم الاعتراف به في بنود الدخل الشامل الأخرى على نفس الأساس كما هو متطلب في حال قيام المنشأة المقتنية مباشرة ببيع حقوق الملكية المحتفظ بها مسبقاً.

تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي

٤٣- قد تملك المنشأة المقتنية أحياناً السيطرة على المنشأة المقتناة دون تحويل المقابل المادي وتطبق طريقة الاقتناء في معالجة تجميع الأعمال على عمليات التجميع تلك .وتتضمن هذه الظروف:

(أ) المنشأة المقتناة تعيد شراء عدد كاف من أسهمها لمستثمر حال (المنشأة المقتنية) للحصول على السيطرة.

(ب) حقوق حق الرفض للأقلية التي سابقاً حالت دون تملك المنشأة المقتنية السيطرة على المنشأة المقتناة والتي فيها تحتفظ المنشأة المقتنية بحقوق أغلبية تصويت.

(ج) أن تتفق المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة على دمج أعمالهما فقط من خلال عقد . ولا تحول المنشأة المقتنية مقابلا ماديا للسيطرة على المنشأة المقتناة ولا تحتفظ بحقوق الملكية في المنشأة المقتناة سواء في تاريخ الاقتناء أو في تاريخ سابق، ومن الأمثلة على تجميع الأعمال التي تتم فقط من خلال عقد ضم كيانين تجاريين معا من خلال ترتيب معين.

٤٤ – في تجميع الأعمال الذي يتم فقط بعقد، على المنشأة المقتنية أن تنسب لمالكي المنشأة المقتناة مبلغ صافي أصول المنشأة المقتناة المعترف بها وفقًا لهذا المعيار، أي أن حقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي تحتفظ بها أطراف غير المنشأة المقتنية هي حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في القوائم المالية للمنشأة المقتنية بعد التجميع حتى لو نتج عن ذلك أن كافة حقوق الملكية في المنشأة المقتناة تنسب إلى حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة.

فترة القياس

٤٥ – إذا لم تكتمل المعالجة المبدئية لتجميع الأعمال في نهاية الفترة المالية التي يحدث فيها التجميع، على المنشأة المقتنية أن تثبت في قوائمها المالية المبالغ المؤقتة للبنود التي لم تكتمل معالجتها وخلال فترة القياس، على المنشأة المقتنية القيام بتعديل بأثر رجعي المبالغ المؤقتة المعترف بها في تاريخ الاقتناء لتعكس المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي لو علمت، لأثرت على قياس المبالغ المعترف بها منذ ذلك التاريخ. وعلى المنشأة المقتنية أيضا أثناء فترة القياس الاعتراف بالأصول أو الالتزامات الإضافية إذا تم الحصول على معلومات جديدة تتعلق بالحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي، لو علمت، لنتج عنها الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات منذ ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول المنشأة المقتنية على المعلومات التي تبحث عنها والمتعلقة بالحقائق والظروف القائمة منذ تاريخ الاقتناء أو عند معرفتها بعدم القدرة على الحصول على معلومات أخرى. وبالرغم من ذلك، ينبغي ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاقتناء.

٤٦ – فترة القياس هي فترة ما بعد تاريخ الاقتناء والتي خلالها تقوم المنشأة المقتنية بتعديل المبالغ المؤقتة المعترف بها لغرض تجميع الأعمال. وتوفر فترة القياس وقتا معقولا للمنشأة المقتنية للحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي إعتبارًا من تاريخ الاقتناء وفقًا لمتطلبات هذا المعيار:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات والالتزامات المحتملة وأية حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة

و(ب) المقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة أو أي قيمة أخرى مستخدمة في قياس الشهرة.

و(ج) في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، حقوق الملكية المحتفظة بها مسبقًا المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة.

و(د) الشهرة الناتجة أو المكسب من عملية شراء تفاوضية.

٤٧- على المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار كافة العوامل المتعلقة بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها بعد تاريخ الاقتناء قد ينتج عنها تعديل في المبالغ المؤقتة المعترف بها أو إذا ما نتجت تلك المعلومات عن أحداث وقعت بعد تاريخ الاقتناء. وتشتمل العوامل المعنية:

تاريخ الحصول على المعلومات الإضافية وإذا ما كان بإمكان المنشأة المقتنية تحديد سبب إجراء تعديل على المبالغ المؤقتة . وعلى الأرجح ان المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء تعكس الظروف القائمة في تاريخ الاقتناء بشكل أفضل من المعلومات التي تم الحصول عليها بعد عدة أشهر، فعلى سبيل المثال ما لم يتم تحديد الحدث الفاصل الذي تم تغيير قيمته العادلة، فإن بيع أصل إلى طرف ثالث بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء بقيمة تختلف جوهريا عن قيمته العادلة المؤقتة التي تم تحديدها في ذلك التاريخ من المرجح أنه يشير إلى خطأ في المبلغ المؤقت.

٤٨- تعترف المنشأة المقتنية بزيادة (عجز) في المبلغ المؤقت المعترف به كأصل (التزام) قابل للتحديد من خلال النقص (الزيادة) في الشهرة. وبالرغم من ذلك، فأحياناً قد تؤدي المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها أثناء فترة القياس إلى تعديل على المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام .فمثلا، تكون المنشأة المقتنية قد تحملت التزاما بدفع مقابل الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مرافق المنشأة المقتناة والمغطى كله أو جزء منه ببوليصة تأمين المنشأة المقتناة. وإذا حصلت المنشأة المقتنية على معلومات جديدة خلال فترة القياس عن القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لذلك الالتزام، فإن التعديل على الشهرة الناتج من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للالتزام يلغي (كليًا أو جزئيًا) التعديل المقابل للشهرة الناتجة من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للمديونية المطلوبة من شركة التأمين.

٤٩- خلال فترة القياس، على المنشأة المقتنية أن تعترف بالتعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن معالجة تجميع الأعمال تم استيفائها في تاريخ الاقتناء. وعليه على المنشأة المقتنية مراجعة الاعتراف بالمعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في القوائم المالية عند الحاجة بما فيها إجراء أي تغيير في الإهلاك أو الاستهلاك أو أي مؤثرات أخرى على الدخل المعترف بها لاستكمال المعالجة المبدئية.

٥٠- على المنشأة المقتنية بعد انتهاء فترة القياس مراجعة المعالجة المحاسبية لتجميع الأعمال فقط لتصحيح أي خطأ وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥)" السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

٥١ – قد توجد علاقة أو ترتيب قائم مسبقًا آخر قبل بدء مفاوضات تجميع الأعمال بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة، أو قد يبدأ ترتيبا فيما بينهما خلال المفاوضات يكون منفصل عن تجميع الأعمال. وفي كلتا الحالتين، على المنشأة المقتنية ان تحدد أية مبالغ لا تعتبر جزءاً مما تبادلته المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو مالكيها السابقين) في تجميع الأعمال، مثل أي مبالغ لا تمثل جزءاً من مبادلة المنشأة المقتناة. وعلى المنشأة المقتنية ان تعترف فقط كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء بالمقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة والأصول المقتناة والالتزامات المتكبدة في مقابل المنشأة المقتناة. ويتم معالجة المعاملات المنفصلة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة.

٥٢ – المعاملة المنفصلة، هي تلك المعاملة التي ابتدأتها المنشأة المقتنية أو ممثليها، أو بدأت أساسا لصالح المنشأة المقتنية أو المنشأة المدمجة وليس لصالح المنشأة المقتناة أو (مالكيها السابقين) قبل التجميع. فيما يلي أمثلة على المعاملات المنفصلة التي لا يتم أدرجها في تطبيق طريقة الاقتناء:

(أ) المعاملة التي تكون لتسوية علاقات قائمة سابقًا بين المنشأة المقتنية والمقتناة.

و (ب) معاملة دفع مستحقات للموظفين أو للمالكين السابقين للمنشأة المقتناة مقابل خدمات مستقبلية.

و (ج) معاملة استعادة المنشأة المقتناة أو أصحابها السابقين ما دفعته من تكاليف المنشأة المقتنية المرتبطة بالاقتناء.

تقدم الفقرات من "أت٥٠" إلى "أت٦٢" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

التكاليف المتعلقة بالاقتناء

٥٣ – التكاليف المتعلقة بالاقتناء هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المقتنية لتنفيذ تجميع الأعمال. وتشمل تلك التكاليف رسوم البحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الاستشارية والتكاليف الإدارية العمومية بما فيها تكاليف إنشاء إدارة داخلية للاقتناء، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للمديونيات وحقوق الملكية. وعلى المنشأة المقتنية ان تعالج التكاليف المرتبطة بالاقتناء كمصروفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف واستلام الخدمات باستثناء واحد وهو أن يتم الاعتراف بتكاليف إصدار الأوراق المالية مقابل المديونية أو لحقوق الملكية. وفقًا لمعياري المحاسبة المصريين رقمى "٢٥" و"٤٧".

القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية

٥٤- بشكل عام، على المنشأة المقتنية لاحقًا ان تقيس وتعالج الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية المصدرة في تجميع الأعمال وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى المطبقة على تلك البنود وفقًا لطبيعتها. وبالرغم من ذلك، يوفر هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بالقياس اللاحق والمعالجة لما يلي من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية المصدرة في تجميع الأعمال:

(أ) الحقوق المعاد اقتناؤها.

و(ب) الالتزامات المحتملة المعترف بها في تاريخ الاقتناء.

و(ج) الأصول التعويضية.

و(د) المقابل المادي المحتمل.

وتقدم الفقرة "أت٦٣" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

الحقوق المعاد اقتناؤها

٥٥- الحقوق المعاد اقتناؤها والمعترف بها كأصل غير ملموس يتم استهلاكها خلال الفترة التعاقدية المتبقية من العقد التي تم فيها منح الحق. وتقوم المنشأة المقتنية التي تبيع الحق المعاد اقتناؤه لطرف ثالث لاحقاً بالأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عند تحديد مكسب أو خسارة البيع.

الالتزامات المحتملة

٥٦- بعد الاعتراف المبدئي وإلى أن تتم تسوية الالتزام أو إلغائه أو انتهاء ذلك الالتزام، على المنشأة المقتنية قياس الالتزام المحتمل الذي تم الاعتراف به في تجميع الأعمال ب (أ) أو (ب) أدناه أيهما أعلى:

(أ) القيمة التي كان يجب الاعتراف بها وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

و(ب) القيمة المعترف بها مبدئياً ناقصا – عند اللزوم – الاستهلاك التراكمي المعترف به وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

لا يطبق هذا المطلب على العقود التي تمت معالجتها محاسبيا وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

الأصول التعويضية

٥٧- في نهاية كل فترة مالية لاحقة لتاريخ القوائم المالية على المنشأة المقتنية قياس الأصل التعويضي الذي تم الاعتراف به في تاريخ الاقتناء على نفس الأساس المطبق على الالتزام أو الأصل الذي تم تعويضه، مع الاخذ في الاعتبار أية قيود تعاقدية على قيمته، وللأصل التعويضي الذي لم يتم قياسه لاحقًا بقيمته العادلة، يخضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للتحصيل. وعلى المنشأة المقتنية إلغاء الاعتراف بالأصل التعويضي فقط عندما تقوم بتحصيل الأصل أو بيعه أو فقد الحق فيه.

المقابل المادي المحتمل

٥٨- بعد تاريخ الاقتناء قد تطرأ بعض التغييرات في القيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل المعترف به من قبل المنشأة المقتنية كنتيجة لوجود معلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المقتنية بعد ذلك التاريخ عن حقائق وظروف كانت قائمة في تاريخ الاقتناء، وتلك التغيرات هي تعديلات فترة القياس وفقًا للفقرات من"٤٥" إلى "٤٩" . ومن ناحية أخرى، فالتغيرات الناتجة عن أحداث ما بعد تاريخ الاقتناء مثل تحقيق أرباح مستهدفة أو الوصول إلى سعر محدد للسهم أو الوصول لمرحلة معينة في مشروع للبحث والتطوير لا تعتبر تعديلات فترة القياس، وعلى المنشأة المقتنية القيام بمعالجة التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل والتي لا تعتبر تعديلات لفترة القياس كما يلي:

(أ) المقابل المادي المحتمل الذي تم تبويبه كحقوق ملكية لا يتم إعادة قياسه وتتم معالجة التسوية اللاحقة له ضمن حقوق الملكية.

(ب) المقابل المادي المحتمل الذي تم تبويبه كأصل أو التزام يكون:

(١) أداة مالية تعالج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، يتم قياسها بالقيمة العادلة، وأي مكسب أو خسارة ناتجة يعترف بها إما في الأرباح أو الخسائر أو في بنود الدخل الشامل الأخرى وفقًا للمعيار المصرى رقم (٤٧).

(٢) ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يتم معالجته وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الملائمة.

الإفصاحات

٥٩- على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وأثره المالي الذي يحدث إما:

(أ) خلال الفترة المالية الحالية.

و(ب) بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية.

٦٠- لتحقيق الغرض من الفقرة "٥٩"، على المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرات من "أت٦٤" إلى "أت٦٦".

٦١- على المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في الفترة المالية الحالية والمرتبطة بتجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو الفترات المالية السابقة.

٦٢- لتحقيق الهدف من الفقرة "٦١"، على المنشأة المقتنية ان تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرة "أت٦٧".

٦٣- إذا لم تحقق الإفصاحات المحددة التي يقتضيها هذا المعيار أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الأهداف الواردة في الفقرتين "٥٩" و"٦١" على المنشأة المقتنية أن تفصح عن أية معلومات إضافية لازمة لتحقيق تلك الأهداف.

الأحكام الانتقالية

٦٤- يجب تطبيق هذا المعيار المعدل بأثر مستقبلي على عمليات تجميع الإعمال التي يكون فيها تاريخ الاقتناء في أو بعد أول يوليو ٢٠١٦ .

٦٥- لا يتم تعديل الأصول والالتزامات الناشئة من عمليات تجميع الأعمال التي سبق تاريخ اقتنائها أول يوليو ٢٠١٦ .

٦٦- فيما يتعلق بعمليات تجميع الأعمال التي كان تاريخ الاقتناء فيها قبل تطبيق هذا المعيار المعدل، تطبق المنشأة المقتنية بأثر مستقبلي متطلبات الفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ "ضرائب الدخل ويعني ذلك ألا تعدل المنشأة المقتنية محاسبة عمليات تجميع الأعمال السابقة للتغيرات التي تم الاعتراف بها سابقاً في الأصول الضريبية المعترف بها. ومع هذا، تعترف المنشأة المقتنية من تاريخ تطبيق هذا المعيار بالتغيرات في الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها كتعديل على الربح أو الخسارة (قائمة الدخل).

ملحق
إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

عمليات تجميع الأعمال في المنشآت تحت السيطرة الواحدة (تطبيق الفقرة"٢ (ج) ")

أت١- لا يسري هذا المعيار على عمليات تجميع أعمال المنشآت أو أنشطة الأعمال تحت السيطرة الواحدة. وعملية تجميع الأعمال المتعلقة بمنشآت أو أنشطة أعمال تخضع لسيطرة واحدة هو عملية تجميع أعمال تخضع فيها جميع المنشآت محل التجميع أو الشركات بصفة مطلقة لسيطرة نفس الطرف أو الأطراف قبل أو بعد عملية التجميع ولا تكون هذه السيطرة مؤقتة.

أت٢- ينظر إلى أية مجموعة من الأفراد على أنها طرف مسيطر على المنشأة عندما يكون لدى هذه المجموعة مجتمعة بموجب ترتيبات تعاقدية القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشاة بغرض الحصول على المنافع الاقتصادية من أنشطة المنشأة، وبالتالي لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار التجميع الذي فيه يكون لدى نفس مجموعة الأفراد مجتمعين القدرة المطلقة بموجب ترتيبات تعاقدية على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية الخاصة بكل منشأة من المنشآت محل التجميع لغرض الحصول على منافع من أنشطتها، وعندما لا تكون هذه القدرة المطلقة الجماعية لهذه المجموعة مؤقتة.

أت٣- من الممكن أن تخضع المنشأة لسيطرة فرد أو مجموعة من الأفراد يتصرفون مجتمعين بموجب ترتيب تعاقدي، وقد لا يخضع هذا الفرد أو هذه المجموعة من الأفراد لمتطلبات إعداد القوائم المالية بموجب معايير المحاسبة المصرية، وبالتالي ليس من الضروري أن تدرج المنشآت محل التجميع كجزء من نفس القوائم المالية المجمعة الخاصة بعملية تجميع الأعمال حتى يتم اعتبارها منشآت تخضع لسيطرة واحدة.

أت٤- لا يرتبط نطاق ومدى الحقوق غير المسيطرة في كل منشأة من المنشآت محل التجميع قبل وبعد عملية تجميع الأعمال بتحديد ما إذا كان التجميع يتضمن منشآت تخضع لسيطرة واحدة، وبالمثل فإن وجود أحد المنشآت محل التجميع كمنشأة تابعة تم استبعادها من القوائم المالية المجمعة لا يرتبط بتحديد ما إذا كانت عملية التجميع تتضمن منشآت تخضع لسيطرة واحدة أم لا.

تحديد تجميع الأعمال (تطبيق الفقرة"٣")

أت٥- يعرف هذا المعيار تجميع الأعمال على أنه معاملة أو حدث آخر تحصل من خلاله المنشأة المقتنية على السيطرة على واحد أو أكثر من نشاط الأعمال. وقد تحصل المنشأة المقتنية على السيطرة على المنشأة المقتناة بعدة طرق، على سبيل المثال:

(أ) من خلال تحويل النقدية أو ما في حكم النقدية أو أصول أخرى (بما في ذلك صافي الأصول التي تمثل أنشطة الأعمال).

أو (ب) من خلال تحمل الالتزامات.

أو (ج) من خلال إصدار حقوق ملكية.

أو (د) من خلال توفير أكثر من نوع من المقابل المادي.

أو (هـ) دون تحويل المقابل المادي بما في ذلك عن طريق العقد فقط (راجع الفقرة"٤٣").

أت٦- يجوز لتجميع الأعمال أن يكون بعدة طرق لأسباب قانونية أو ضريبية أو غيره أو التي تشمل ولكنها لا تقتصر على:

(أ) أن يصبح كيان تجاري أو أكثر شركات تابعة للمنشأة المقتنية أو صافي أصول كيان تجاري أو أكثر مدمجة قانوناً في المنشأة المقتنية.

أو (ب) أن تنقل منشأة محل التجميع صافي أصولها، أو ينقل مالكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة أخرى محل التجميع أو لمالكيها.

أو (ج) أن تنقل كافة المنشآت محل التجميع صافي أصولها أو مالكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة حديثة التأسيس (يشار إليها أحياناً معاملة دمج أو معاملة تجميع).

أو (د) أن تمتلك مجموعة من المالكين السابقين لإحدى المنشآت محل التجميع السيطرة على المنشأة محل التجميع.

تعريف الأعمال (تطبيق الفقرة"٣")

أت٧- تتكون الأعمال من مدخلات وعمليات تطبق على هذه المدخلات والتي لها القدرة على تحقيق نتائج، وبالرغم من أنه عادة ما يكون لدى أنشطة الأعمال نتائج، إلا أن هذه النتائج ليست مطلوبة لمجموعة متكاملة لتؤهلها أن تصبح نشاط أعمال وتعرف العناصر الثلاثة لنشاط أعمال فى الآتي:

(أ) **المدخلات:** أي مورد اقتصادي يولد، أو له القدرة على توليد نتائج عندما تطبق عليه عملية أو أكثر. ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير المتداولة (وتشمل الأصول غير الملموسة أو حقوق استخدام أصول غير متداولة) الملكية الفكرية والمقدرة على استخدام المواد اللازمة أو الحقوق أو الموظفين.

(ب) العملية: أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو ميثاق أو قاعدة تولد أو قادرة على توليد مخرجات عندما يتم تطبيقها على مدخلات .ومن الأمثلة على ذلك عمليات الإدارة الاستراتيجية والعمليات التشغيلية وعمليات إدارة الموارد. ويتم عادة توثيق هذه العمليات ولكن القوى العاملة المنظمة التي تمتلك المهارات والخبرة اللازمة وتتبع القواعد والمواثيق يمكن ان توفر العمليات اللازمة التي يمكن تطبيقها على المدخلات للحصول على مخرجات. فعمليات المحاسبة وإصدار الفواتير والأجور والأنظمة الإدارية الأخرى لا تعتبر عادة عمليات مستخدمة في الحصول على المخرجات.

(ج) المخرجات: هى نتيجة المدخلات والعمليات المطبقة على تلك المدخلات والتي تحقق أو قادرة على تحقيق عائد على شكل توزيعات أو تخفيض التكاليف أو أية منافع اقتصادية أخرى مباشرة للمستثمرين أو المالكين وللأعضاء أو المشاركين.

أت٨- تتطلب المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول لكي يسهل إجراؤها أو إدارتها لتحقيق الأهداف المحددة توافر عنصرين هامين هما المدخلات وعمليات تطبق على تلك المدخلات ويمثلا معًا أو يمكن استخدامهما في توليد المخرجات . وبالرغم من ذلك، لا تحتاج أنشطة الأعمال إلى إدراج كافة المدخلات أو العمليات التي يستخدمها البائع في تشغيل هذا النشاط إذا كان المشاركون في السوق قادرين على اقتناء الأعمال والاستمرار في إنتاج المخرجات، وقد يكون ذلك على سبيل المثال، من خلال دمج الأعمال مع مدخلاتهم وعملياتهم الخاصة.

أت٩- تختلف طبيعة عناصر نشاط الأعمال باختلاف الصناعة وهيكل عمليات المنشأة (الأنشطة)، بما في ذلك مرحلة نمو المنشأة. وغالبًا ما تكون لأنشطة الأعمال القائمة عدة أنواع من المدخلات والعمليات والمخرجات، بينما غالبًا ما يكون للأنشطة الجديدة القليل من المدخلات والعمليات وأحيانًا مخرج واحد فقط (منتج) وتقريبًا يكون لدى كافة أنشطة الأعمال التزامات إلا أن وجود التزامات لا يعتبر شرطا لوجود نشاط أعمال.

أت١٠- قد لا يكون لدى المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول مخرجات في مرحلة النمو، وإن لم يكن فعلى المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار عوامل أخرى لتحديد ما إذا كانت هذه المجموعة تمثل نشاط أعمال، وهذه العوامل تشتمل – ولكنها لا تقتصر – على ما إذا كانت المجموعة:

(أ) قد بدأت التخطيط للأنشطة رئيسية.

و (ب) لديها موظفين، وملكية فكرية ومدخلات وعمليات أخرى يمكن تطبيقها على هذه المدخلات.

و (ج) أنها تتبع تنفيذ خطة لإنتاج مخرجات.

و (د) قادرة على الوصول للعملاء الذين سيشترون المخرجات.

لا حاجة لوجود كافة تلك العوامل لمجموعة متكاملة معينة من الأنشطة والأصول في مرحلة النمو للتأهل كنشاط أعمال.

أت١١- يتوقف تحديد ما إذا كانت مجموعة الأصول والأنشطة تمثل أعمالا أم لا على إذا ما كانت المجموعة المتكاملة قادرة على أن تنظم أعمالا من قبل المشاركين في السوق، وبذلك، فإن تقييم ما إذا كانت مجموعة معينة تمثل عملا تجاريا أم لا، فإن ذلك يتعلق بإذا ما قام البائع بتشغيل المجموعة كعمل تجاري أو إذا ما استهدفت المنشأة المقتنية تشغيل المجموعة كنشاط أعمال.

أت١٢- في غياب الدليل على ما يخالف ذلك، يتم اعتبار مجموعة الأصول والأنشطة التي تتواجد فيها الشهرة كنشاط أعمال. وبالرغم من ذلك، لا يحتاج نشاط الأعمال للشهرة.

تحديد المنشأة المقتنية (تطبيق الفقرتين"٦"و"٧")

أت١٣- ينبغي استخدام إرشادات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" في تحديد المنشأة المقتنية وهي المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشأة المقتناة . وإذا حدث تجميع أعمال ولم توضح إرشادات تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أي من المنشآت محل التجميع تعتبر منشأة مقتنية، ينبغي الأخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرات من"أت١٤"إلى"أت١٨" لإجراء ذلك التحديد.

أت١٤- في تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال تحويل النقدية أو غيرها من الأصول أو من خلال تحمل الالتزامات، عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي التي تقوم بتحويل النقدية أو غيرها من الأصول أو بتحمل الالتزامات.

أت١٥- في تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال مبادلة حقوق الملكية، عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي التى تصدر حقوق ملكيتها. وبالرغم من ذلك، في بعض عمليات تجميع الأعمال والتي عادة ما تسمي "عمليات الاقتناء العكسي" تكون فيه المنشأة المصدرة هي المنشأة المقتناة. وتقدم الفقرات من "أت١٩"إلى"أت٢٧" الإرشادات المتعلقة

بمعالجة عمليات الاقتناء العكسي . كما ينبغي الأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المرتبطة بالموضوع عند تحديد المنشأة المقتنية في تجميع الأعمال الذي يتم من خلال مبادلة حقوق الملكية، وتشمل:

(أ) **حقوق التصويت المعنية في المنشأة المجمعة بعد تجميع الأعمال** – عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي المنشأة المجمعة التي يحتفظ أو يحصل ملاكها كمجموعة على الجزء الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المجمعة. وعند تحديد أي مجموعة من المالكين تحتفظ أو تحصل على الجزء الأكبر من حقوق التصويت، على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار وجود أي ترتيبات خاصة أو غير عادية للتصويت والخيارات والضمانات أو الأوراق المالية القابلة للتحويل.

(ب) **وجود حقوق تصويت كبيرة للأقلية في المنشأة المجمعة ولم يكن لدى أي مالك آخر أو مجموعة مالكين آخرين حقوق تصويت هامة**– عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي لمالكها أو لمجموعة منظمة من مالكيها أكبر حقوق تصويت للأقلية في المنشأة المجمعة.

(ج) **تشكيل مجلس إدارة المنشأة المجمعة** – عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتى يحتفظ مالكوها بالقدرة على ترشيح أو تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة في المنشأة المجمعة.

(د) **تشكيل الإدارة العليا للمنشأة المجمعة**– عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي تسيطر إدارتها (السابقة) على إدارة المنشأة المجمعة.

(هـ) **شروط مبادلة حقوق الملكية**– عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة التي تدفع علاوة إصدار بالإضافة إلى القيمة العادلة لحقوق الملكية قبل التجميع في المنشأة أو المنشآت المجمعة الأخرى.

أت١٦– عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي يكون حجمها النسبى (يتم قياسه على سبيل المثال بالأصول أو الإيرادات أو الربح) أكبر بشكل ملحوظ من المنشاة أو المنشآت المجمعة الأخرى.

أت١٧– في تجميع الأعمال الذي يضم أكثر من منشأتين عند تحديد المنشأة المقتنية، يجب الأخذ في الاعتبار – من بين أمور أخرى – أي من المنشآت محل التجميع بدأت تجميع الأعمال بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت محل التجميع.

أت١٨– ليس بالضرورة أن تكون المنشأة الجديدة التي تشكلت لإتمام تجميع الأعمال هي المنشأة المقتنية، فإذا تأسست منشأة جديدة لإصدار حقوق ملكية لإتمام تجميع الأعمال فإنه ينبغي تحديد إحدى المنشآت محل التجميع التي كانت قائمة قبل تجميع الأعمال على أنها المنشأة المقتنية من خلال تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات من "أت١٣"إلى"أت١٧"، وخلافًا لذلك فقد تكون المنشأة المقتنية هى المنشأة الجديدة التي تحول النقدية أو غيرها من الأصول أو تتحمل الالتزامات كمقابل مادي.

عمليات الاقتناء العكسي

أت١٩– يحدث الاقتناء العكسي عندما يتم تحديد المنشأة التي تصدر الأوراق المالية (المنشأة المقتنية قانوناً) (على أنها هي المنشأة المقتناة لأغراض محاسبية وفقًا للإرشادات المبينة في الفقرات من"أت١٣" إلى "أت١٨". ويجب أن تكون المنشأة التي يتم الحصول على حقوق ملكيتها (المنشأة المقتناة قانوناً) هي المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية ليتم اعتبار المعاملة اقتناء عكسياً، مثلاً تحدث الاقتناءات العكسية أحياناً عندما ترغب منشأة أعمال خاصة في أن تصبح منشأة عامة لكنها لا ترغب في تسجيل أسهم ملكيتها في البورصة . لتحقيق ذلك، على المنشأة الخاصة أن ترتب لقيام منشأة عامة باقتناء حقوق ملكيتها في مقابل حقوق ملكية المنشأة العامة. في هذا المثال، تكون المنشأة العامة هي المنشأة المقتنية قانوناً لأنها أصدرت حقوق ملكية وتكون المنشأة الخاصة هي المنشأة المقتناة قانوناً لأنه تم اقتناء حقوق ملكيتها . وبالرغم من ذلك، ينتج عن تطبيق إرشادات الفقرات من"أت١٣" إلى"أت١٨" تحديد ما يلي:

(أ) المنشأة العامة بصفتها المنشأة المقتناة لأغراض محاسبية (المنشأة المقتناة محاسبياً).

و(ب) المنشأة الخاصة بصفتها المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية (المنشأة المقتنية محاسبياً).

ويجب ان ينطبق تعريف نشاط الأعمال على المنشأة المقتناة محاسبيا بمعالجة هذه العملية على أنها اقتناء عكسي، وتطبق كافة مبادئ الاعتراف والقياس في هذا المعيار، بما فيها متطلبات الاعتراف بالشهرة.

قياس المقابل المادي المحول

أت٢٠- في الاقتناء العكسي، لا تصدر المنشأة "المقتنية محاسبيا" أي مقابل مادي للمنشأة المقتناة . وبدلاً من ذلك، عادة ما تصدر المنشأة المقتناة محاسبيا أسهم حقوق ملكيتها لمالكي المنشأة "المقتنية محاسبيا "ولذلك، فالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للمقابل المادي الذي تحوله المنشأة "المقتنية محاسبيا "مقابل حقوقها في المنشأة "المقتناة محاسبيا " تكون مبنية على أساس حصص حقوق الملكية التي كانت المنشأة التابعة قانوناً ستقوم بإصدارها لإعطائها لمالكي المنشأة الأم قانوناً بنفس نسبة حقوق الملكية في المنشأة المجمعة الناتجة عن الاقتناء العكسي. ويمكن استخدام القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية التي احتسبت بتلك الطريقة، على أنها القيمة العادلة للمقابل المادي المحول في مقابل المنشأة المقتناة.

إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة

أت٢١- يتم إصدار القوائم المالية المجمعة بعد الاقتناء العكسى باسم المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) على أن يرد في الإيضاحات أنها استكمال للقوائم المالية للمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً)، مع تعديل واحد وهو إجراء تعديل بأثر رجعي على معالجة رأس المال القانوني للمنشأة المقتنية ليظهر رأس المال القانوني للمنشأة "المقتناة محاسبياً". هذا التعديل مطلوب ليعكس رأسمال المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا). ويتم تعديل الأرقام المقارنة المعروضة في تلك القوائم المالية المجمعة أيضًا بأثر رجعي لتعكس رأس المال القانوني للمنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا).

أت٢٢- نظراً لأن القوائم المالية المجمعة هذه تمثل استكمالاً للقوائم المالية للشركة "التابعة قانوناً"، فيما عدا هيكل رأس المال، فان القوائم المالية المجمعة تعكس:

(أ) أصول والتزامات المنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبيا) معترف بها ومقاسة ضمن القوائم المالية المجمعة ومقاسة بقيمتها الدفترية قبل عملية التجميع.

(ب) أصول والتزامات المنشأة" الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) معترف بها ومقاسة وفقًا لهذا المعيار.

(ج) أرصدة الأرباح المرحلة وغيرها من أرصدة حقوق ملكية المنشأة التابعة قانوناً (المنشأة المقتنية محاسبيا) قبل عملية التجميع.

(د) المبلغ المعترف به كحقوق ملكية مصدرة في القوائم المالية المجمعة بإضافة حقوق الملكية المصدرة الخاصة بالمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) والقائمة قبل التجميع مباشرة إلى القيمة العادلة للمنشاة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) القابلة للتحديد وفقا لهذا المعيار. إلا أن هيكل حقوق الملكية (عدد ونوعية حقوق الملكية المصدرة) يعكس هيكل حقوق الملكية للشركة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) ويتضمن ذلك حقوق الملكية المصدرة من المنشأة الأم قانوناً لإتمام عملية التجميع. وبالتالي يتم إعادة تبويب هيكل حقوق ملكية المنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) باستخدام معدل التبادل الواردة باتفاقية الاقتناء ليعكس عدد أسهم المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) المصدرة في عملية الاقتناء العكسي.

(هـ) القيمة الدفترية للأرباح المرحلة قبل التجميع وغيرها من حقوق الملكية الأخرى لنسبة الأسهم الخاصة بالحقوق غير المسيطرة للمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) كما هي موضحة في الفقرتين "أت٢٣"و"أت٢٤".

حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة

أت٢٣– فى بعض عمليات الاقتناء العكسي، بعض مالكي المنشاة "المقتناة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) قد لا يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق الملكية فى المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً). وتتم معاملة أصحاب الملكية هؤلاء كحقوق غير مسيطرة في القوائم المالية المجمعة المعدة بعد الاقتناء العكسى. وذلك نظراً لأن مالكي المنشأة "المقتناة قانوناً" الذين لم يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق ملكية المنشأة "المقتنية قانوناً" لهم فقط حقوق في نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة "المقتناة قانوناً" وليس فى نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة محل التجميع. ومن ناحية أخرى وعلى الرغم من أن المنشأة المقتنية قانوناً هى المنشأة "المقتناة محاسبياً" فان مالكي المنشأة "المقتنية قانوناً" لهم حقوق فى نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة محل التجميع.

أت٢٤– يتم الاعتراف بأصول والتزامات المنشأة "المقتناة قانوناً" ويتم قياسها ضمن القوائم المالية المجمعة بقيمتها الدفترية قبل عملية تجميع الأعمال (راجع الفقرة"٢٢أ")، ولذلك فإنه في عملية التجميع العكسي تمثل الحقوق غير المسيطرة نسبة حقوق المساهمين غير

المسيطرة في القيم الدفترية لصافي أصول المنشأة المقتناة قانوناً قبل عملية تجميع الأعمال حتى لو تم قياس حقوق غير ذوي السيطرة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء في اقتناءات آخري.

نصيب السهم فى الأرباح

أت٢٥ – ملغاة.

أت٢٦ – ملغاة.

أت٢٧ – ملغاة.

الاعتراف بأصول معينة مقتناة والتزامات معينة متكبدة (تطبيق الفقرات من"١٠" إلى"١٣")

عقود الإيجار التشغيلية

أت٢٨ – ملغاة.

أت٢٩ – ملغاة.

أت٣٠ – ملغاة.

الأصول غير الملموسة

أت٣١– على المنشأة المقتنية أن تعترف –بشكل منفصل عن الشهرة –بالأصول غير الملموسة المقتناة القابلة للتحديد في تجميع الأعمال . ويكون الأصل غير الملموس قابلا للتحديد إذا انطبقت عليه شروط قابلية الفصل أو شروط التعاقد القانوني.

أت٣٢– أن الأصل غير الملموس الذي تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني يكون قابلاً للتحديد حتى لو كان الأصل غير قابل للتحويل أو الفصل عن المنشأة المقتناة أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى .على سبيل المثال:

(أ) تستأجر المنشأة المقتناة مصنعاً بموجب عقد تأجير تشغيلي بشروط تفضيلية مقارنة بشروط السوق .وتمنع شروط عقد الإيجار صراحة نقل عقد الإيجار (بالبيع أو بالتأجير من الباطن). يعتبر المبلغ الذي فيه شروط عقد الإيجار مفضلة مقارنة مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البند أو بند مشابه له أصل غير ملموس تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى لو لم تستطع المنشأة المقتنية بيع أو نقل عقد الإيجار.

(ب) المنشأة المقتناة تمتلك وتدير محطة طاقة. تعتبر رخصة تشغيل محطة الطاقة هي أصل غير ملموس يفي بشروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى إذا كانت المنشأة المقتنية غير قادرة على البيع أو التحويل بشكل منفصل عن محطة الطاقة المقتناة. ويمكن للمنشأة المقتنية الاعتراف بالقيمة العادلة لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة كأصل منفرد لأغراض إعداد القوائم مالية إن كان العمر الإنتاجي لتلك الأصول متشابه.

(ج) تمتلك المنشأة المقتناة براءة اختراع تقنية. وقامت بترخيص البراءة للآخرين لاستخدامهم الحصري خارج السوق المحلي، مع تلقي نسبة معينة من الإيراد الأجنبي المستقبلي في مقابل الرخصة. ينطبق على كلٍ من براءة الاختراع واتفاقية الترخيص شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة حتى لو كان من غير العملى بيع أو تبادل البراءة والرخصة ذاتا الصلة بصورة منفصلة عن بعضها.

أت٣٣- شروط القابلية للانفصال يعني أن يكون الأصل غير الملموس المقتني يمكن فصله أو تقسيمه عن المنشأة المقتناة، أو بيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته سواء بمفرده أو مع عقد ذى صلة أو مع أصل قابل للتحديد أو التزام. ويفى الأصل غير الملموس الذي تكون المنشأة المقتنية قادرة على بيعه، ترخيصه أو تبادله بشئ آخر ذى قيمة بشروط الفصل حتى لو لم تكن المنشأة المقتنية تنوي بيعه أو ترخيصه أو استبداله. ويفى الأصل غير الملموس المقتني بشروط الفصل إذا كانت هناك معاملات تبادل لهذا النوع من الأصل أو نوع مشابه له حتى لو كانت هذه المعاملات غير متكررة وبغض النظر عن اشتراك المنشأة المقتنية فيها. مثلا، العملاء وقوائم المشتركين يتم ترخيصها دورياً ويعني هذا بشكل عام أن قوائم العملاء المقتناة تفي بشروط القابلية للفصل. وعلى الرغم من ذلك فان قوائم العملاء المقتناة في عملية تجميع أعمال تفي بشروط القابلية للفصل إذا كانت شروط السرية أو أي اتفاقيات أخري تمنع المنشأة من البيع أو التأجير أو غيرها من أشكال تبادل المعلومات عن عملاء المنشاة.

أت٣٤- الأصل غير الملموس غير القابل للفصل بشكل فردي عن المنشأة المقتناة أو المجمعة، يفي بشروط الفصل إن كان قابلاً للفصل مع عقد مرتبط أو مع أصل قابل للتحديد أو التزام.

الحقوق المعاد اقتناؤها

أت٣٥- كجزء من تجميع الأعمال، قد تستعيد المنشأة المقتنية حقًا منحته في السابق إلى المنشأة المقتناة، لاستخدام أصل أو أكثر من أصول للمنشأة المقتنية معترف بها أو غير معترف بها . ومن الأمثلة على مثل هذه الحقوق حق استخدام الاسم التجاري للمنشاة المقتنية بموجب اتفاقية حق امتياز أو حق استخدام تقنية فنية للمنشاة المقتنية بموجب اتفاقية ترخيص تكنولوجي. يعد الحق المعاد اقتناؤه أصلا غير ملموس قابل للتحديد تعترف به المنشأة المقتنية بشكل منفصل عن الشهرة. وتقدم الفقرة"٢٩"إرشادًا حول قياس الحق المعاد اقتناؤه وتقدم الفقرة"٥٥"إرشادًا عن المحاسبة اللاحقة للحق المعاد اقتناؤه.

أت٣٦- إذا كانت شروط العقد التي تؤدي إلى إعادة حق سبق اقتناؤه فى صالح أو فى غير صالح المنشأة مقارنة بشروط المعاملات الحالية للسوق، يجب على المنشأة المقتنية الاعتراف بمكسب أو خسارة التسوية، وتقدم الفقرة "أت٥٢"إرشادًا عن قياس مكسب أو خسارة تلك التسوية.

جموع القوى العاملة المجمعة والبنود الأخرى غير القابلة للتحديد

أت٣٧- تقوم المنشأة المقتنية بإدراج الشهرة ضمن قيمة الأصل غير الملموس المعاد اقتناؤه وغير القابل للتحديد اعتبارا من تاريخ الاقتناء. على سبيل المثال، قد تنسب المنشأة المقتنية قيمة لوجود تشكيلة من القوى العاملة بما يسمح للمنشأة المقتنية بالاستمرار في تشغيل أعمال المنشأة المقتناة من تاريخ الاقتناء. إن تشكيلة القوى العاملة لا تمثل رأس المال الفكري للعمالة الماهرة والمعرفة والخبرة التي يجلبها موظفو المنشأة المقتناة إلى مواقع عملهم لأن القوى العاملة ليست أصلا قابلا للتحديد ليتم الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، وأي قيمة تنسب إليها تدرج ضمن الشهرة.

أت٣٨- كما تقوم المنشأة المقتنية بإدراج أي قيمة تنسب إلى بنود لا تتأهل كأصول ضمن الشهرة في تاريخ الاقتناء. على سبيل المثال، قد تنسب المنشأة المقتنية قيمة ما إلى العقود المحتملة التي تتفاوض عليها الشركة المقتناة مع عملاء جدد مستقبليين في تاريخ

الاقتناء. لأن تلك العقود المحتملة ليست أصولا بحد ذاتها في تاريخ الاقتناء، فإن المنشأة المقتنية لا تعترف بها بشكل منفصل عن الشهرة. كما لا ينبغي على المنشأة المقتنية لاحقا إعادة تبويب قيمة تلك العقود من الشهرة لأجل أحداث تقع بعد تاريخ الاقتناء، وعلى الرغم من ذلك على المنشأة المقتنية تقييم الحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع مباشرة بعد الاقتناء لتحديد ما إذا كان هناك أصل غير ملموس منفصل قابل للاعتراف به في تاريخ الاقتناء.

أت٣٩- بعد الاعتراف الأولى، على المنشأة المقتنية ان تعالج الأصول غير الملموسة المقتناة في تجميع الأعمال، وفقًا لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة". وعلى الرغم من ذلك وكما هو موضح في الفقرة"٣" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) فان المعالجة المحاسبية لبعض الأصول غير الملموسة المقتناة بعد الاعتراف الأولى تتم بالرجوع إلى معايير المحاسبة المصرية الأخرى.

أت٤٠- تحدد شروط القابلية للتحديد ما إذا تم الاعتراف بالأصل غير الملموس منفصلا عن الشهرة. وعلى الرغم من ذلك لا تقدم تلك الشروط إرشاداً لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ولا تفيد الافتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للأصل غير الملموس .على سبيل المثال، تأخذ المنشأة المقتنية في اعتبارها الافتراضات التي يراعيها المشاركون فى السوق مثل توقعات تجديد عقود في المستقبل في قياس القيمة العادلة. وليس من الضروري للتجديدات نفسها أن تفي بشروط القابلية للتحديد. (ومع هذا راجع الفقرة"٢٩"، التي تضع استثناءً لمبدأ قياس القيمة العادلة للحقوق المعاد اقتناؤها والمعترف بها في تجميع الأعمال). وتقدم الفقرتان"٣٦" و"٣٧"من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) إرشادًا عن تحديد ما إذا كان يجب دمج الأصول غير الملموسة في بند منفرد مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة.

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد وحقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة (تطبيق الفقرات "١٨" و"١٩").

أصول بتدفقات نقدية غير مؤكدة (مخصصات التقييم)

أت٤١– على المنشأة المقتنية ألا تعترف بمخصص تقييم منفصل – اعتبارا من تاريخ الاقتناء– للأصول المقتناة في تجميع الأعمال التي يتم قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء، لأن تأثير عدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية يدرج ضمن قياس القيمة العادلة .على سبيل المثال، لما كان هذا المعيار يتطلب من المنشأة المقتنية قياس الأرصدة المدينة المقتناة – ويتضمن ذلك القروض- بقيمها العادلة في تاريخ اقتنائها، فإن المنشأة المقتنية لا تعترف بتخصيص تقييم من فصل للتدفقات النقدية التعاقدية التي تعتبر غير قابلة للتحصيل في ذلك التاريخ.

أصول ترتبط بعقود إيجار تشغيلية تكون فيها المنشأة المقتناة هي المؤجر

أت٤٢– عند قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لأصل ما مثل مبنً أو براءة اختراع مرتبطة بعقد إيجار تشغيلي.

الأصول التي لا تنوي المنشأة المقتنية استخدامها أو تنوي استخدامها بطريقة مختلفة عن الطريقة التي قد يستخدمها المشاركون في السوق.

أت٤٣– قد تنوي المنشأة المقتنية ألا تقوم باستخدام الأصل غير المالي المقتني لأسباب تنافسية أو غيرها، على سبيل المثال، أصل غير ملموس (بحث وتطوير). أو قد تنوي استخدام الأصل بطريقة مختلفة عن الطريقة التي قد يستخدمها المشاركون في السوق. على أي حال، على المنشأة المقتنية قياس الأصل بالقيمة العادلة المحددة وفقاً للاستخدام من قبل المشاركين الآخرين في السوق.

حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة

أت٤٤– يتيح هذا المعيار للمنشأة المقتنية قياس الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء وأحياناً تكون المنشأة المقتنية قادرة على قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للحقوق غير المسيطرة على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقوق الملكية غير المحتفظ بها بواسطة المنشأة المقتنية. وعلى الرغم من ذلك وفي مواقف أخرى، قد لا تكون أسعار سوق نشطة متوفرة. ففي هذه المواقف، على المنشأة المقتنية ان تقيس القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة باستعمال وسائل تقييم أخرى.

أت٤٥- قد تختلف القيمة العادلة لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة والحقوق غير المسيطرة على أساس سعر السهم. ومن المرجح أن يكون الفرق الرئيسى هو إدراج علاوة للسيطرة في القيمة العادلة لكل سهم من حقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة، وعلى النقيض، إدراج خصم لعدم وجود السيطرة (أيضًا يشار إليه خصم الحقوق غير المسيطرة) في القيمة العادلة لكل سهم من أسهم الحقوق غير المسيطرة.

قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بأسعار تفاوضية

قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة باستخدام أساليب التقييم (تطبيق الفقرة"٣٣")

أت٤٦- في تجميع الأعمال الذي يتم بدون تحويل مقابل، يجب على المنشأة المقتنية استبدال القيمة العادلة فى تاريخ الاقتناء لحقوقها في المنشأة المقتناة بالقيمة العادلة فى تاريخ الاقتناء للمقابل المحول لقياس الشهرة أو الربح من عملية شراء بأسعار تفاوضية (راجع الفقرات من"٣٢"إلى "٣٤"). وعلى المنشأة المقتنية قياس القيمة العادلة لحقوقها في المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء باستخدام أسلوب أو أكثر للتقييم ملائم في هذه الظروف والتي تتوفر فيها البيانات الكافية. وفي حالة استخدام أكثر من أسلوب تقييم، فعلى المنشأة المقتنية تقييم نتائج هذه الأساليب، مع الأخذ في الاعتبار درجة ارتباط المدخلات المستخدمة بالموضوع ودرجة الاعتماد عليها ومدى توافر البيانات.

اعتبارات خاصة في تطبيق طريقة الاقتناء لتجميع منشآت تشاركية Mutual entities (تطبيق الفقرة"٣٣").

أت٤٧- عندما يتم تجميع منشأتين تشاركيتين معا، قد تكون القيمة العادلة لحقوق الملكية أو العضوية في المنشأة المقتناة (أو القيمة العادلة للمنشأة المقتناة) أكثر قابلية للقياس من القيمة العادلة لحقوق الأعضاء التي تنقله االمنشأة المقتنية . في هذه الحالة، تتطلب الفقرة"٣٣"من المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق ملكية المنشأة المقتناة بدلا من القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء المحولة كمقابل. بالإضافة لذلك، تعترف المنشأة المقتنية في تجميع المنشآت التشاركية بصافي أصول المنشأة المقتناة كإضافة مباشرة على رأس المال أو حقوق ملكية في قائمة المركز المالي وليست إضافة على الأرباح المرحلة وهي بذلك تتسق مع الطريقة التي تطبق بها طريقة الاقتناء في أنواع أخرى من المنشآت.

أت٤٨-على الرغم من تشابه ما تتمتع المنشآت التشاركية بمزايا خاصة ومميزة من أنشطة الأعمال الأخرى تنشأ بشكل رئيسي لأن أعضاءهما كليهما عملاء وأصحاب عمل . ويتوقع أعضاء المنشآت التشاركية بشكل عام تلقي منافع مقابل عضويتهم، غالبًا ما تكون على شكل رسوم مخفضة مقابل السلع والخدمات أو نسبة توزيعات الأسهم . أن حصة توزيعات الأسهم المخصصة لكل عضو غالبا تبني على مقدار الأعمال التي أنجزها العضو أثناء السنة مع المنشأة التشاركية.

أت٤٩- ينبغي أن يشمل قياس القيمة العادلة في المنشأة التشاركية افتراضات حول ما يجريه المشارك في السوق لمنافع الأعضاء المستقبلية بالإضافة إلى أى افتراضات أخرى ملائمة يجريها المشارك في السوق بخصوص المنشأة التشاركية، على سبيل المثال، يمكن استخدام أسلوب القيمة الحالية في تحديد القيمة العادلة المنشأة التشاركية . إن التدفقات النقدية المستخدمة كمدخلات في النموذج المستخدم يجب أن تكون على أساس التدفقات النقدية المستقبلية والتي من المرجح أن تعكس خصومات كمنافع للأعضاء مثل الرسوم المخفضة المفروضة على السلع والخدمات.

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال (تطبيق الفقرتين "٥١"و"٥٢")

أت٥٠- لتحديد ما إذا كانت المعاملة جزءا من التبادل مقابل المنشأة المقتناة أو أن المعاملة منفصلة عن تجميع الأعمال، على المنشأة المقتنية الأخذ في الاعتبار العوامل التالية التي لا تعتبر مطلقة ولا قاطعة بشكل منفرد:

(أ) أسباب المعاملة – ان فهم أسباب تجميع الأطراف (المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة ومالكيها وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين ووكلائهم) في معاملة خاصة أو ترتيب خاص قد يوفر توضيحاً عما إذا كانت تلك المعاملة جزءاً من المقابل المحول والأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، إذا تم ترتيب معاملة بشكل رئيسي لمنفعة المنشأة المقتنية أو لمنفعة المنشأة المجمعة بدلا من منفعة المنشأة المقتناة أو مالكيها السابقين قبل عملية التجميع، فإن ذلك الجزء من السعر المدفوع للمعاملة (وأي أصول أو التزامات ذات علاقة) من غير المرجح أن يكون جزءاً من التبادل مقابل المنشأة المقتناة. وعليه فإن على المنشأة المقتنية أن تعالج ذلك الجزء بشكل منفصل عن تجميع الأعمال.

(ب) من أنشأ المعاملة – قد يوفر فهم من أنشأ المعاملة توضيح ما إذا كانت تعتبر جزءاً من التبادل مقابل المنشأة المقتناة .أنشأته على سبيل المثال، قد تكون المعاملة أو حدث آخر قامت به المنشأة المقتنية بهدف تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة مع قليل من المنافع أو عدم وجودها للمنشأة المقتناة أو لمالكيها السابقين قبل التجميع . على الجانب الآخر، من غير المرجح أن تكون المعاملة أو الترتيبات التي شرعت فيها المنشأة المقتناة أو مالكيها السابقين لمنفعة المنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة ومن المرجح أن تكون جزءاً من عملية تجميع الأعمال.

(ج) توقيت المعاملة – قد يوفر توقيت المعاملة توضيح ما إذا كانت المعاملة جزءاً من التبادل مقابل المنشأة المقتناة. على سبيل المثال، معاملة بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة التي تحدث خلال مفأوضات على شروط تجميع الأعمال ربما تمت المشاركة فيها بعد تفكير متأنٍ لعملية تجميع الأعمال لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة. عندئذ من المتوقع ان تحصل المنشأة المقتناة أو مالكيها السابقين قبل التجميع القليل من المنافع أو قد لا يحصلوا على أية منافع في هذه المعاملة فيما عدا المنافع التي تحصل عليها كجزء من المنشاة المجمعة.

التسوية الفعالة للعلاقة القائمة قبل التجميع بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة في تجميع الأعمال (تطبيق الفقرة"٥٢أ").

أت٥١– قد يكون بين كل من المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة علاقة قائمة قبل اتخاذ قرار تجميع الأعمال، يشار إليها"علاقة قائمة قبل التجميع" قد تكون العلاقة القائمة قبل التجميع علاقة تعاقدية (على سبيل المثال، مورد وعميل أو مرخص ومرخص له أو غير تعاقدية) (على سبيل المثال، المدعى المدعى عليه).

أت٥٢– إذا تضمنت عملية تجميع الأعمال تسوية العلاقة القائمة قبل التجميع، تعترف المنشأة المقتنية بالمكسب أو الخسارة، وتقاس كما يلي:

(أ) العلاقة غير التعاقدية (مثل قضية) القائمة قبل التجميع تقاس بالقيمة العادلة.

(ب) بالنسبة للعلاقة التعاقدية القائمة قبل التجميع، تقاس بـــ (١) أو (٢) أدناه أيهما أقل:

(١) المبلغ الذي يكون فيه العقد فى مصلحة أو فى غير مصلحة المنـــشأة المقتنيـــة عند مقارنته مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنـــود شـــبيهه. (العقد فى غير مصلحة المنشأة هو عقد شروطه غير تفضيلية وفقًـــا لـــشروط السوق الحالية. وليس بالضرورة أن يكون العقد مجحفـــا والـــذي تكـــون فيـــه التكاليف التى لا يمكن تفاديها والناتجة عن مواجهة الالتزامات الواردة بالعقـــد تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من خلال ذلك العقد).

(٢) مبلغ أي تسوية مذكورة في العقد المتوفر للطـــرف المقابـــل والـــذي يعتبـــر بالنسبة له عقد فى غير مصلحته .

إذا كان (٢) أقل من (١)، يدرج الفرق كجزء من محاسبة تجميع الأعمال .

قد يعتمد مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به جزئياً على ما إذا كانـــت المنـــشأة المقتنية قد اعترفت سابقًا بأصل أو التزام ذو صلة ولـــذلك قـــد يختلـــف المكـــسب أو الخسارة المثبتة عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات المذكورة أعلاه.

أت٥٣- العلاقة القائمة قبل التجميع قد تكون عقدًا تعترف به المنشأة المقتنية على أنه حـــق أعيـــد اقتناؤه. إذا احتوي العقد على شروط فى مصلحتها أو فى غير مصلحتها مقارنا بتـــسعير معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، تعترف المنـــشأة المقتنيـــة بـــشكل منفصل عن تجميع الأعمال، بالمكسب أو الخسارة للتسوية الفعالة للعقـــد المقـــاس وفقًـــا للفقرة"٥٢ (ب) ".

ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين (تطبيق الفقرة"٥٢ (ب) ")

أت٥٤- سواء كانت الترتيبات للمدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين، هي مقابـــل محتمـــل في تجميع الأعمال أو كانت معاملات منفصلة فإن ذلـــك يعتمـــد علـــى طبيعـــة هـــذه الترتيبات. وقد يكون من المفيد عند تقييم طبيعة الترتيب فهـــم أســـباب احتـــواء اتفاقيـــة الاقتناء على نص للمدفوعات المحتملة، ومن شرع بالترتيب ومتى أبرمـــت الأطـــراف هذه الترتيبات.

أت٥٥- إن لم يكن من الواضح إن كان ترتيب المدفوعات للموظفين أو المساهمين جزءاً من التبادل في مقابل المنشأة المقتناة أو أنها معاملة منفصلة عن تجميع الأعمال، فعلى المنشأة المقتنية الأخذ في الاعتبار المؤشرات التالية:

(أ) استمرار التوظيف: يمكن أن تكون شروط استمرار الوظيفة التي يضعها المساهمون الذين أصبحوا موظفين أساسيين مؤشراً لجوهر ترتيب المقابل المالي المحتمل. ويمكن إدراج الشروط المتعلقة باستمرار الوظيفة في اتفاقية التوظيف أو اتفاقية الاقتناء أو غيرها من الوثائق .

ترتيب المقابل المالي المحتمل الذي يتم فيه مصادرة المدفوعات تلقائيا إذا إنتهى التوظيف يعتبر بمثابة أتعاب عن خدمات ما بعد التجميع. وتشير الترتيبات التي لا تتأثر فيها المدفوعات المحتملة بإلغاء التوظيف إلى أن الدفعات المحتملة هي مقابل إضافي وليس بدلات.

(ب) فترة التوظيف المستمر: إذا توافقت فترة التوظيف المطلوبة معأ وكانت أطول من فترة السداد المحتمل، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن المدفوعات المحتملة في الحقيقة هي أتعاب أو مكافأة.

(ج) مستوى الأتعاب أو المكافأ: قد تشير المواقف التي يكون فيها أتعاب أو مكافأة الموظف –بدون المدفوعات المحتملة –على مستوى معقول مقارنة مع بدلات الموظفين الأساسيين الآخرين في المنشأة المجمعة، إلى أن المدفوعات المحتملة هي مقابل مادي إضافي وليست أتعاباً أو مكافأة.

(د) مدفوعات إضافية للموظفين: المساهمين الذي لم يصبحوا موظفين يحصلون على مدفوعات محتملة على أساس السهم تكون اقل من المساهمين الذين أصبحوا موظفين في المنشأة المجمعة، تلك الحقيقة تشير إلى أن المبلغ الإضافي للمدفوعات المحتملة إلى المساهمين الذين أصبحوا موظفين هي أتعاب أو مكافأة.

(ه) عدد الأسهم المملوكة: نسبة الأسهم المملوكة من قبل المساهمين الذين ظلوا موظفين أساسيين قد يكون مؤشرًا على جوهر ترتيب المقابل المادي المحتمل. على سبيل المثال، المساهمون الذين يملكون تقريبا كل الأسهم في المنشأة المقتناة واستمروا كموظفين أساسيين، فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن الترتيب من حيث الجوهر،

هو ترتيب نصيب من الأرباح يهدف لتقديم أتعاب أو مكافآت عن خدمات ما قبل التجميع. بدلا من ذلك، إذا كان المساهمون الذين استمروا كموظفين رئيسيين يمتلكون فقط عددا قليلا من الأسهم في المنشأة المقتناة وحصل كافة المساهمين على نفس قيمة المقابل المحتمل على أساس السهم، فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة هي مقابل إضافي. وينبغي الأخذ في الاعتبار حقوق ملكية ما قبل الاقتناء التي يحتفظ بها أطراف مرتبطة بالمساهمين الذين استمروا كموظفين رئيسيين مثل أفراد العائلة.

(و) العلاقة بالتقييم: إذا كان المقابل المبدئي المحول في تاريخ الاقتناء يقوم على أساس الحد الأدنى من المدى المقرر في تقييم المنشأة المقتناة والمعادلة المحتملة المتعلقة بمنهج التقييم، تلك الحقيقة تؤيد أن المدفوعات المحتملة تعتبر مقابل مادي إضافي. وعلى الجانب الأخر، إن كانت معادلة المدفوعات المحتملة متسقة مع الترتيبات السابقة من الربح، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن جوهر الترتيب هو تقديم أتعاب أو مكافآت.

(ز) معادلة تحديد المقابل: قد تساعد المعادلة المستعملة في تحديد المدفوعات المحتملة في تقييم جوهر الترتيب. على سبيل المثال، إذا تحددت المدفوعات المحتملة على أساس مضاعف الربحية، فإن ذلك قد يؤيد أن الالتزام هو مقابل محتمل في تجميع الأعمال وأن المقصود من المعادلة هو تحديد أو مراجعة القيمة العادلة للمنشأة المقتناة .وعلى العكس، قد تشير المدفوعات المحتملة والتي هي نسبة محدده من الأرباح، إن الالتزام تجاه الموظفين هو ترتيب نصيب من الأرباح من اجل تعويض الموظفين مقابل الخدمات التي تم اداؤها.

(ح) اتفاقيات وموضوعات أخرى: ان شروط الترتيبات الأخرى مع المساهمين (مثل اتفاقية عدم المنافسة، عقود إدارية تنفيذية، عقود استشارية، اتفاقيات عقود إيجار عقارات) ومعالجة ضريبة الدخل عن المدفوعات المحتملة، قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة تنسب إلى شيء آخر غير المقابل للمنشأة المقتناة .على سبيل المثال، فيما يتعلق بالاقتناء، قد تدخل المنشأة المقتنية في اتفاقية تأجير عقارات مع مساهم بائع مهم . وإذا كانت مدفوعات الإيجار المحددة في العقد أقل من السوق بشكل ملحوظ، فان بعض أو كافة المدفوعات المحتملة للمؤجر (المساهم البائع)

والتي تتطلبها اتفاقية منفصلة للمدفوعات المحتملة تكون في جوهرها مدفوعات لاستخدام العقارات المستأجرة التي ينبغي على المنشأة المقتنية أن تعترف بها بشكل منفصل في قوائمها المالية بعد التجميع .وبخلاف ذلك، إذا حدد عقد الإيجار مدفوعات إيجار تتسق مع شروط السوق للعقارات المؤجرة، فقد تكون اتفاقية المدفوعات المحتملة للمساهم البائع مقابل محتمل في تجميع الأعمال.

المكافآت المدفوعة المبنية على الأسهم الخاصة بالمنشأة المقتنية المتبادلة مقابل مكافآت موظفى المنشأة المقتناة (تطبيق الفقرة"٥٢ (ب) ")

أت٥٦- قد تبادل المنشأة المقتنية المكافآت المدفوعة المبنية على أسهم (استبدالاً لمكافآت) مقابل مكافآت موظفى المنشأة المقتناة. وتعالج التبادلات الخاصة بخيارات الأسهم أو المكافآت الأخرى المدفوعة المبنية على الأسهم المرتبطة بتجميع الأعمال محاسبيًا على أنها تعديلات على المكافآت المدفوعة المبينة على أسهم وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". وإذا قامت المنشأة المقتنية باستبدال مكافآت المنشأة المقتناة، فإن كل أو جزء من القياس على أساس السوق لمكافآت المنشأة المقتناة المستبدلة يتم إدراجه في قياس المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال، وتوفر الفقرات من "أت٥٧ " إلى "أت ٦٢ " إرشادات حول كيفية تخصيص القياس على أساس السوق. لكن فى الحالات التى تنتهي فيها مكافآت المنشأة المقتناه نتيجة لتجميع الأعمال وإذا استبدلت المنشأة المقتنية تلك المكافآت فى الوقت الذي لا يتعين عليها القيام بذلك، فيتم الاعتراف بجميع القياسات على أساس السوق للمكافآت المستبدلة على أنها تكلفة تعويض فى القوائم المالية لما بعد الإندماج وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩). ويمكن القول بناء على ذلك إن أى من القياسات على أساس السوق لتلك المكافآت ستكون ضمن قياس المقابل المادي المحول فى تجميع الأعمال. وتكون المنشأة المقتنية ملزمة باستبدال مكافآت المنشأة المقتناة إذا كان لدى المنشأة المقتناة أو موظفيها القدرة على فرض عملية التبادل. على سبيل المثال –لأغراض تطبيق هذه الفقرة –تلتزم المنشأة المقتنية بتبادل مكافآت المنشأة المقتناة إذا كان التبادل مطلوبًا بمقتضى:

(أ) شروط اتفاقية الاقتناء.

أو (ب) شروط مكافآت المنشأة المقتناة.

أو (ج) القوانين أو التشريعات المطبقة.

أت٥٧- لتحديد الجزء من المكافأة المستبدلة الذي يعتبر جزءاً من المقابل المحول للمنشأة المقتناة والجزء الذي يعتبر أتعاباً ومكافآت عن خدمات ما قبل التجميع، فعلى المنشأة المقتنية قياس كل من المكافآت المستبدلة الممنوحة من المنشاة المقتنية ومكافآت المنشأة المقتناة اعتبارا من تاريخ الاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". ويتساوى الجزء من القياس على أساس السوق للمكافآت المستبدلة والذي يعتبر جزءاً من المقابل المحول للمنشأة المقتناة مع الجزء من مكافأة المنشأة المقتناة الذي ينسب لخدمات ما قبل التجميع.

أت٥٨- ويحسب الجزء من المكافأة المستبدلة المنسوبة لخدمات ما قبل التجميع على أنه القياس المبني على أساس السوق لمكافأة المنشأة المقتناة مضروباً في نسبة الجزء من فترة الاستحقاق المستكملة حتى إجمالي فترة الاستحقاق أو فترة الاستحقاق الأساسية لمكافأة المنشأة المقتناة أيهما أكبر. وفترة الاستحقاق هي الفترة التي يجب خلالها استيفاء كافة شروط الاستحقاق المحددة. وقد تم تحديد شروط الاستحقاق في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩).

أت٥٩- الجزء من المكافأة المستبدلة غير المكتسب المنسوب لخدمات ما بعد التجميع، وبالتالي معترف به كتكلفة أتعاب أو مكافآت في القوائم المالية بعد التجميع يساوي إجمالي القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة ناقصا المبلغ المنسوب لخدمات ما قبل التجميع. وعليه، فأي فائض في القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة عن القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة للمنشأة المقتناة تنسبه المنشأة المقتنية لخدمات ما بعد التجميع وتعترف بالفائض كتكلفة أتعاب أو مكافآت في القوائم المالية بعد التجميع .

وعلى المنشأة المقتنية أن تنسب جزءاً من المكافأة المستبدلة لخدمات ما بعد التجميع إذا احتاجت لخدمات ما بعد التجميع، بغض النظر عما إذا كان الموظفون قد قدموا كافة الخدمات المطلوبة لمنشأتهم المقتناة للاستحقاق قبل تاريخ الاقتناء أم لا.

أت٦٠- الجزء غير المكتسب من المكافأة المستبدلة المنسوب لخدمات ما قبل التجميع، بالإضافة إلى الجزء المنسوب لخدمات ما بعد التجميع، يعكس أفضل تقدير متوفر لعدد المكافآت المستبدلة المتوقع استحقاقها.على سبيل المثال، إذا كان القياس المبني على أساس القيمة

السوقية لجزء من المكافأة المستبدلة المنسوبة إلى خدمات ما قبل التجميع هي١٠٠ وتتوقع المنشأة المقتنية أن فقط ٩٥ % من المكافأة تستحق، فإن المبلغ المدرج ضمن المقابل المحول في تجميع الأعمال هو ٩٥، وتنعكس التغيرات في العدد المقدر من المكافآت المستبدلة المتوقعة للاستحقاق في تكلفة أتعاب ومكافآت الفترات التي يحدث فيها تغيرات أو إنهاء حقوق والتي ليست تعديلاً على المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال. وبنفس الطريقة، تعالج آثار الأحداث الأخرى مثل تعديلات أو نتائج نهائية للمكافآت مرتبطة بشروط أداء تقع بعد تاريخ الاقتناء وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم"، عند تحديد تكلفة أتعاب ومكافآت الفترة التي يقع بها الحدث.

أت٦١- تتطبق نفس متطلبات تحديد الجزء من المكافأة المستبدلة المنسوب لخدمات ما قبل وما بعد التجميع بغض النظر عما إذا كانت المكافأة المستبدلة مبوبة كالتزام أو أداة حقوق ملكية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". ويتم الاعتراف بكافة التغيرات في القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المبوبة كالتزامات بعد تاريخ الاقتناء وما يرتبط به من آثار ضريبة الدخل في القوائم المالية للمنشأة المقتنية لما بعد التجميع في الفترة (الفترات) التي يقع بها التغير.

أت٦٢- يتم الاعتراف بآثار ضريبة الدخل للمكافآت المستبدلة للمدفوعات المبنية على أسهم، وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل."

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التى يتم تسويتها بحقوق الملكية للمنشأة المقتناة

أت٦٢أ- يمكن أن يكون لدى المنشأة المقتناة معاملات مدفوعات مبنية على أسهم غير مسددة ولا تقوم المنشأة المقتنية باستبدالها بمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم الخاصة بها. وفى حال استحقاقها، تكون معاملات المدفوعات المبنية على أسهم الخاصة بالمنشأة المقتناة هى جزء من الحقوق غير المسيطرة فى المنشأة المقتناة وتقاس بقيمتها السوقية. وفى حال عدم استحقاقها، فإنها تقاس بقيمتها السوقية كما لو كان تاريخ الاقتناء هو تاريخ المنح وفقاً للفقرتين "١٩" و"٣٠".

أت٦٢ب- إن المقياس السوقى لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم غير المستحقة يتم تخصيصه للحقوق غير المسيطرة على أساس النسبة المستكملة من فترة الاستحقاق إلى إجمالي فترة الاستحقاق وفترة الاستحقاق الأصلية لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم، أيهما أطول. فى حين يتم تخصيص الرصيد إلى الخدمة بعد التجميع.

معايير المحاسبة المصرية الأخرى التي تقدم إرشادات حول القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية (تطبيق الفقرة"٥٤")

أت٦٣- تشمل الأمثلة على معايير المحاسبة المصرية التي تقدم إرشادًا عن القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية للأصول المقتناة والالتزامات المتكبدة في تجميع الأعمال:

(أ) يصف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة"، معالجة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمقتناة في تجميع الأعمال. وتقوم المنشأة المقتنية بقياس الشهرة بالقيمة المعترف بها في تاريخ الاقتناء مطروحًا منها أي خسائر اضمحلال مجمعة. ويصف معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول "المعالجة المحاسبية لخسائر اللاضمحلال.

(ب) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين" إرشادًا عن المعالجة المحاسبية اللاحقة لعقد التأمين المقتني في تجميع الأعمال.

(ج) يصف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصول الضريبية المؤجلة (بما في ذلك أصول الضريبة المؤجلة غير المعترف بها) والالتزامات المقتناة في تجميع الأعمال.

(د) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على اسهم" إرشادًا عن القياس والمعالجة اللاحقة للجزء من مدفوعات المكافآت المستبدلة المبنية على أسهم التي تصدرها المنشأة المقتنية وتنسب إلى خدمات الموظفين المستقبلية.

(هـ) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجملة" إرشادًا عن معالجة التغيرات في حقوق ملكية المنشأة الأم في المنشأة التابعة بعد الحصول على السيطرة.

إفصاحات (تطبيق الفقرتين"٥٩"و"٦١")

أت٦٤- لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة"٥٩"، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال تحدث خلال الفترة المالية:

(أ) اسم ووصف المنشأة المقتناة.

(ب) تاريخ الاقتناء.

(ج) نسبة تصويت أدوات حقوق الملكية المقتناة.

(د) الأسباب الرئيسية لتجميع الأعمال ووصف كيفية حصول المنشأة المقتنية على السيطرة.

(هـ) وصف كيفي للعوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها، على سبيل المثال، التناغم المتوقع من دمج أعمال المنشاة المقتناة والمنشاة المقتنية، والأصول غير الملموسة والتي لا تنطبق عليها شروط الاعتراف المنفصل والعناصر الأخرى.

(و) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لإجمالي المقابل المحول والقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لكل نوع رئيسي من المقابل مثل:

(١) النقدية.

و (٢) الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة، وتشمل اعمال المنشأة المقتنية أو شركاتها التابعة.

و (٣) الالتزامات المتكبدة، على سبيل المثال، التزام عن المقابل المادي المحتمل.

و (٤) حقوق ملكية المنشأة المقتنية ويتضمن ذلك عدد الأدوات أو الحقوق الصادرة أو القابلة للإصدار وطريقة تحديد القيمة العادلة لتلك الأدوات أو الحقوق.

(ز) بالنسبة لترتيبات المقابل المادي المحتمل والأصول التعويضية:

(١) المبلغ المعترف به في تاريخ الاقتناء.

و (٢) وصف لترتيبات وأساس تحديد مقدار المدفوعات.

و (٣) تقدير مجموعة من النتائج (بدون خصم) أو إذا تعذر تقدير مدى الإفصاح عن تلك الحقيقة وأسباب تعذر تقديرها. وإذا كان الحد الأقصى للمدفوعات غير محدود فعلى المنشأة المقتنية الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(ح) بالنسبة للمديونيات المقتناة:

(١) القيمة العادلة للمديونيات.

و (٢) إجمالي القيمة التعاقدية للمديونيات.

و (٣) أفضل تقدير في تاريخ الاقتناء للتدفقات النقدية التعاقدية التي لا يتوقع تحصيلها.

ويتم تقديم الإفصاح لكل نوع رئيسي من المديونيات كالقروض والتأجير التمويلي المباشر وأية انواع أخرى للمديونيات.

(ط) المبالغ المعترف بها اعتبارا من تاريخ الاقتناء لكل نوع من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة.

(ي) لكل التزام محتمل تم الاعتراف به وفقًا للفقرة"٢٣"، يتم الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة"٨٥"من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة. وإذا لم يتم الاعتراف بالالتزام المحتمل بسبب عدم القدرة على قياس قيمته العادلة بشكل موثوق به، تفصح المنشأة المقتنية عن:

(١) المعلومات المطلوبة في الفقرة"٨٦"من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

و (٢) أسباب عدم القدرة على قياس الالتزام.

(ك) المبلغ الإجمالي للشهرة المتوقع خصمه لأغراض ضريبية.

(ل) المعاملات المعترف بها بشكل منفصل عن اقتناء الأصول وتكبد الالتزامات في تجميع الأعمال وفقًا للفقرة"٥١": –

(١) وصف لكل معاملة.

و (٢) كيفية معالجة المنشأة المقتنية كل معاملة.

و (٣) المبالغ المعترف بها لكل معاملة وفي أي بند يتم إدراجها في القوائم المالية.

و (٤) إن كانت المعاملة تسوية فعالة لعلاقة قائمة سابقاً، والطريقة المستعملة في تحديد مبلغ التسوية .

(م) الإفصاح عن المعاملات التي تم الاعتراف بها بشكل منفصل وفقا لما تتطلبه الفقرة" (ط) "ينبغي أن يشمل، مبلغ التكاليف المتعلقة بالاقتناء وبشكل منفصل مبلغ تلك التكاليف المعترف بها كمصروفات والبند أو البنود وفي قائمة الدخل والتي تم الاعتراف فيها بتلك المصاريف. ويتم الإفصاح أيضا عن مبلغ أية تكاليف إصدار لم يتم الاعتراف بها كمصروف بالإضافة إلى الإفصاح عن كيفية الاعتراف بها.

(ن) عن عملية الشراء التفاوضية (راجع الفقرة من "٣٤" إلى "٣٦"): –

(١) مبلغ أي ربح معترف به وفقًا للفقرة"٣٤"والبند في قائمة الدخل الذي تم فيه الاعتراف بالمكسب.

و (٢) وصفا لأسباب المعاملة التي ينتج عنها المكسب.

(س) لكل تجميع أعمال تحتفظ فيه المنشأة المقتنية بأقل من١٠٠% من حقوق حق الملكية في تاريخ الاقتناء:

(١) مبلغ حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة المعترف به في تاريخ الاقتناء وأساس قياس ذلك المبلغ.

و (٢) لكل حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة المقاسة بالقيمة العادلة، أساليب التقييم والنموذج الأساسي للمدخلات المستخدمة في تحديد تلك القيمة.

(ص) في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل:

(١) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي تحتفظ بها المنشأة المقتنية مباشرة قبل تاريخ الاقتناء.

و (٢) مبلغ أي مكسب أو خسارة معترف بها نتيجة لإعادة قياس القيمة العادلة لحقوق الملكية في المنشاة المقتناة التي احتفظت بها المنشأة المقتنية قبل تجميع الأعمال (راجع الفقرة"٤٢") والبند الذي تم الاعتراف فيه بالمكسب أو الخسارة في قائمة الدخل.

(ع) المعلومات التالية:

(١) مبالغ إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المقتناة منذ تاريخ الاقتناء مدرجة في قائمة الدخل للفترة المالية.

و (٢) إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المجمعة للفترة المالية الحالية .كما لو كان تاريخ الاقتناء لجميع عمليات تجميع الأعمال الواقعة خلال السنة هو بداية السنة المالية.

إذا كان الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة الفرعية غير ممكن عمليا، تقوم المنشأة المقتنية بالإفصاح عن تلك الحقيقة مع تفسير سبب اعتبار الإفصاح عن تلك المعلومات غير ممكن عمليا.

ويستخدم هذا المعيار عبارة "غير ممكن عمليا "بنفس معناها الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٥)" السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

أت٦٥- بالنسبة لتجميعات الأعمال غير الهامة التي تحدث أثناء الفترة المالية والتي تكون هامة عند تجميعها مع بعض، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن إجمالي المعلومات المطلوبة في الفقرة"أت٦٤ (هـ) و(ع) ".

أت٦٦- إذا كان تاريخ الاقتناء لتجميع الأعمال بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية، تفصح المنشأة المقتنية عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة "أت٦٤"إلا إذا كانت المعالجة الأولية لتجميع الأعمال لم تكن قد اكتملت بعد في الوقت الذي تم فيه إصدار القوائم المالية. في هذا الموقف على المنشاة المقتنية وصف أي من الافصاحات تعذر الإفصاح عنها وأسباب تعذر الإفصاح.

أت٦٧- لتحقيق هدف الفقرة"٦١"، على المنشأة المقتنية ان تفصح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال هامة أو إجمالي العمليات الفردية لتجميع الأعمال غير الهامة والتي تكون هامة عند تجميعها معاً:

(أ) إذا كانت المعالجة الأولية لتجميع الأعمال لم تكتمل بعد (راجع الفقرة"٤٥") لأصول معينة أو التزامات أو حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة أو بنود المقابل المادي وبالتالي فقد تم تحديد المبالغ المعترف بها في القوائم المالية لتجميع الأعمال فقط بشكل مؤقت:

(١) أسباب عدم اكتمال المعالجة الأولية لتجميع الأعمال

و (٢) الأصول والالتزامات وحقوق الملكية أو بنود المقابل المادي غير المكتمل معالجتها.

و (٣) طبيعة ومبلغ أي تعديلات على فترة القياس المعترف بها خلال الفترة المالية وفقاً للفقرة"٤٩".

(ب) لكل فترة مالية بعد تاريخ الاقتناء وحتى تتمكن المنشأة من جمع أو بيع أو بالتالي خسارة الحق في أصل المقابل المحتمل أو حتى تسوي المنشأة الالتزام المقابل المحتمل أو إلغاء الالتزام أو انتهاء فترة سريانه:

(١) أي تغيرات في المبالغ المعترف بها، بما في ذلك أي فروقات ناشئة عن التسوية.

و (٢) أي تغيرات في مدى النتائج (غير المخصومة) وأسباب تلك التغيرات.

و (٣) تقنيات التقييم ونموذج المدخلات المستعمل في قياس المقابل المادي المحتمل.

(ج) بالنسبة للالتزامات المحتملة المعترف بها في تجميع الأعمال، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين"٨٤"و"٨٥"من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) لكل نوع من المخصصات.

(د) تسوية مبلغ الشهرة المسجل في بداية ونهاية الفترة المالية وإظهار التالي بشكل منفصل:

(١) إجمالي مبلغ ومجمع خسائر الاضمحلال في بداية الفترة المالية

(٢) الشهرة الإضافية المعترف بها خلال الفترة المالية، باستثناء الشهرة المدرجة في المجموعة الجاري التخلص منها والتي عند الاقتناء تفي بشروط التبويب على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

(٣) التعديلات الناتجة عن الاعتراف اللاحق بالأصول الضريبية المؤجلة أثناء الفترة المالية وفقًا للفقرة"٦٧"

(٤) الشهرة المدرجة في المجموعة الجاري التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) والشهرة غير المعترف بها أثناء الفترة المالية دون إدراجها في المجموعة الجاري التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع.

(٥) خسائر الاضمحلال المعترف بها أثناء الفترة المالية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الذي يتطلب الإفصاح عن معلومات عن المبلغ الممكن استرداده واضمحلال الشهرة بالإضافة إلى هذا المتطلب.

(٦) صافي فروق سعر الصرف الناشئة أثناء الفترة المالية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

(٧) أي تغيرات أخرى في القيمة الدفترية المسجلة أثناء الفترة المالية.

(٨) إجمالي مبلغ ومجمع الخسائر الناتجة عن الاضمحلال في القيمة في نهاية الفترة المالية.

(هـ) مبلغ وتوضيح لأي مكسب أو خسارة تم الاعتراف بها في الفترة المالية الحالية في كلتا الحالتين:

(١) تتعلق بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال الذي تم تنفيذه في الفترة المالية الحالية أو السابقة.

و (٢) تكون بالحجم والطبيعة أو الحدث بحيث يكون الإفصاح فيها ملائما لفهم القوائم المالية الخاصة بالمنشاة المجمعة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠)

القوائم المالية الدورية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠)
القوائم المالية الدورية

المحتويات	فـــقرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٣
تعريفات	٤
محتويات القوائم المالية الدورية	٥-٢٥
الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية	٨
شكل ومحتويات القوائم المالية الدورية	٩-١٤
الأحداث والمعاملات الهامة	١٥-١٥ ج
الإفصاحات الأخرى	١٦أ
الإفصاح عن الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية	١٩
الفترات المطلوب إعداد قوائم مالية دورية عنها	٢٠-٢٢
الأهمية النسبية	٢٣-٢٥
الإفصاح بالقوائم المالية السنوية	٢٦-٢٧
الاعتراف والقياس	٢٨-٤٢
تطبيق نفس السياسات المحاسبية السنوية	٢٨-٣٦
الإيرادات الموسمية أو الدورية أو العرضية	٣٧-٣٨
التكاليف المتكبدة المتقلبة خلال السنة المالية	٣٩
تطبيق أسس الاعتراف والقياس	٤٠
استخدام التقديرات المحاسبية	٤١-٤٢
إعادة عرض القوائم المالية الدورية للفترات السابقة	٤٣-٤٥
ملحق (أ)	
ملحق (ب)	
ملحق (ج)	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠)
القوائم المالية الدورية

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توصيف الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية وأيضاً إلى توصيف أسس الاعتراف والقياس المحاسبى بالقوائم المالية الدورية الكاملة أو المختصرة، وتحسن القوائم المالية الموثوق بها والتى تصدر فى أوقات مناسبة يحسن من قدرة المستثمرين والدائنين وغيرهم على تفهم مقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية وكذلك تفهم مركزها المالي وموقف السيولة بها.

نطاق المعيار

١- لا يحدد هذا المعيار المنشآت الملزمة بنشر القوائم المالية الدورية، ولا مدى دوريتها أو الفترة المسموح بها لنشر تلك القوائم بعد انتهاء الفترة المالية، ومع ذلك فإن القوانين واللوائح الصادرة من الجهات المختصة مثل الهيئة العامة للرقابة المالية وبورصة الأوراق المالية أو أى جهات رقابية أخرى، عادة ما تطلب من المنشآت التى تتداول أوراقها المالية (سندات أو أسهم) فى بورصة الأوراق المالية أن تنشر قوائم مالية دورية، ويطبق هذا المعيار عندما تكون المنشأة ملزمة أو ترغب فى نشر قوائمها المالية الدورية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٢- يتم تقييم كل قائمة مالية سنوية أو دورية على حدى لتحديد مدى توافقها مع معايير المحاسبة المصرية، وعدم قيام المنشأة بإصدار قوائم مالية دورية خلال سنة مالية معينة أو إصدارها بصورة لا تتفق مع هذا المعيار لا يمنعها من إصدار القوائم المالية السنوية لها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٣- إذا تم وصف القوائم المالية الدورية على أنها متفقة مع معايير المحاسبة المصرية فيجب أن تتفق مع جميع متطلبات هذا المعيار، وتتطلب الفقرة رقم "١٩" من هذا المعيار إفصاحات معينة لهذا الغرض.

تعريفات

٤ – تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>الفترة الدورية:</u> هى الفترة التى تصدر فيها قوائم مالية دورية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة.

<u>القوائم المالية الدورية:</u> تعنى القوائم المالية التى تحتوي إما على مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية)، أو مجموعة مختصرة من القوائم المالية (كما ورد بهذا المعيار) للفترة الدورية.

محتويات القوائم المالية الدورية

٥– تحتوي المجموعة الكاملة للقوائم المالية كما تم تعريفها بالمعيار المحاسبى المصرى رقم(١)على:

(أ) قائمة المركز المالي.

و (ب) قائمة الدخل.

و (ج) قائمة الدخل الشامل.

و (د) قائمة التغيرات فى حقوق الملكية.

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية.

و (و) الإيضاحات المتممة متضمنة لأهم السياسات المحاسبية وأية مذكرات إيضاحية أخرى.

و (ز) قائمة المركز المالي فى بداية أول فترة مقارنة وذلك عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة عرض لبنود فى قوائمها المالية أو إعادة تبويب بنود فى هذه القوائم.

٦– لأهمية توقيت وتكلفة الإصدار وأيضاً لتفادى تكرار المعلومات التى سبق ذكرها فى القوائم السابقة، فإن المنشأة قد تكون ملزمة أو تختار أن تقدم معلومات أقل عن الفترات الدورية مقارنة بقوائمها المالية السنوية. ويقوم هذا المعيار بتعريف الحد الأدنى لمحتوى القوائم المالية الدورية والمتضمنة قوائم مالية مختصرة وبعض الإيضاحات الهامة. والغرض من إعداد القوائم المالية الدورية هو تحديث آخر قوائم مالية سنوية كاملة تم إعدادها، ولذلك فإنها تلقى الضوء على الأنشطة والأحداث والأمور الجديدة وليس تكراراً للمعلومات التى سبق ذكرها بالتقارير السابقة.

٧- لا يوجد فى هذا المعيار ما يمنع أو يعوق المنشأة من نشر مجموعة القوائم المالية الكاملة كما هى موضحة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) كقوائم مالية دورية بدلاً من نشر القوائم المالية المختصرة وبعض الإيضاحات المختارة، ولا يوجد أيضاً بهذا المعيار ما يمنع أو يعوق المنشأة من تضمين القوائم المالية المختصرة أو أهم الإيضاحات لبنود أكثر من الحد الأدنى الوارد فى هذا المعيار، وتسرى أسس الاعتراف والقياس المحاسبية الواردة بهذا المعيار أيضاً على القوائم المالية الكاملة للفترة الدورية، كما أنها تتضمن كل الإفصاحات التى يتطلبها هذا المعيار وبالأخص الإفصاحات الهامة الواردة بالفقرة رقم "١٦أ" وما تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى.

الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية

٨- تتضمن القوائم المالية الدورية – كحد أدنى – ما يلي:

(أ) قائمة مركز مالي مختصرة.

و (ب) قائمة دخل مختصرة.

و (ج) قائمة دخل شامل مختصرة

و (د) قائمة مختصرة توضح التغيرات فى حقوق الملكية.

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية المختصرة.

و (و) أهم الإيضاحات.

شكل ومحتويات القوائم المالية الدورية

٩- عند قيام المنشأة بنشر قوائم مالية كاملة فى تقريرها المالي الدورى فيجب أن يتفق شكلها ومحتواها مع ما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) للقوائم المالية الكاملة.

١٠- عند قيام المنشأة بنشر قوائم مالية مختصرة فى تقريرها الدورى يجب أن تتضمن هذه القوائم المختصرة – كحد أدنى – العناوين والمجاميع الفرعية التى تتضمنها آخر قوائم مالية سنوية تم إعدادها، وأيضاً الإيضاحات الهامة كما يتطلبها هذا المعيار، بالإضافة إلى بعض البنود أو الإيضاحات التى إذا ما حذفت تكون القوائم المالية الدورية المختصرة مضللة.

١١- يجب عرض نصيب السهم الأساسي أو المنخفض فى الأرباح بقائمة الدخل للفترة سواء بالنسبة للقوائم الكاملة أو المختصرة.

١٢- يوضح معيار المحاسبة المصرى رقم (١) كيفية تنظيم القوائم المالية ويوجد بالملاحق المرفقة بذلك المعيار أمثلة توضيحية لنماذج القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغير فى حقوق الملكية).

١٣- ملغاة.

١٤- تعد القوائم المالية الدورية على أساس قوائم مجمعة إذا كانت آخر قوائم مالية سنوية للمنشأة معدة على أساس قوائم مجمعة، ولا تقارن القوائم المالية السنوية المستقلة للشركة الأم ولا تتطابق بآخر قوائم مالية سنوية مجمعة معدة وإذا كانت القوائم السنوية للمنشأة تتضمن القوائم المالية المستقلة للشركة الأم بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة، فإن هذا المعيار لا يقضى ولا يمنع تضمين القوائم المالية للشركة الأم بالقوائم المالية الدورية للمنشأة.

الأحداث والمعاملات الهامة

١٥- على المنشأة أن تضمن قوائمها المالية الدورية تفسيراً للأحداث والمعاملات الهامة من أجل تفهم التغيرات فى المركز المالي وأداء المنشأة منذ نهاية السنة المالية الأخيرة وتعمل المعلومات المفصح عنها بالنسبة للأحداث والمعاملات على تحديث المعلومات ذات الصلة المعروضة فى آخر قوائم مالية سنوية.

١٥أ – من الممكن لمستخدم القوائم المالية الدورية للمنشأة الوصول إلى آخر قوائم مالية سنوية لذا فمن الضرورى أن توفر الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الدورية تحديثاً للمعلومات الهامة نسبياً والتى تم التقرير عنها فى إيضاحات آخر قوائم مالية سنوية.

١٥ب- فيما يلي قائمة بالأحداث والمعاملات التى تتطلب إفصاحات إذا كانت ذات أهمية للمنشأة وهذه القائمة ليست على سبيل الحصر:

(أ) قيمة تخفيض المخزون إلى صافي القيمة البيعية وقيمة أى إلغاء لهذا التخفيض.

و (ب) الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة أو أى أصول أخرى، وقيمة أى رد لهذه الخسائر.

و (ج) إلغاء أى مخصص مكون لتكلفة إعادة الهيكلة.

و (د) اقتناء أو استبعاد الأصول الثابتة.

و (هـ) التزامات شراء الأصول.

و (و) تسوية أية نزاعات أو قضايا.

و (ز) تصحيح أى خطأ بالقوائم المالية السابقة.

و (ح) التغيرات فى الظروف التجارية أو الاقتصادية التى تؤثر على القيمة العادلة للأصول المالية واللالتزامات المالية للمنشأة، سواء كانت تلك الأصول معترف بها بالقيمة العادلة أو التكلفة المستهلكة.

و (ط) عدم سداد التزام أو قرض أو أية مخالفة لاتفاقية لم يتم تصحيحها فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو فى تاريخ سابق له.

و (ى) معاملات الأطراف ذوي العلاقة.

و (ك) التحويلات بين مستويات تسلسل القيمة العادلة المستخدمة فى قياس القيمة العادلة للأدوات المالية.

و (ل) التغيرات فى تبويب الأصول المالية نتيجة التغير فى غرض أو استخدام تلك الأصول.

و (م) التغيرات في الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة.

١٥ ج- تقدم معايير المحاسبة المصرية المختلفة إرشادات عن متطلبات الإفصاح للعديد من البنود المدرجة في الفقرة "١٥ب". وعندما يكون هناك حدث معين أو معاملة ما هامة بالنسبة لفهم التغيرات في المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة منذ آخر سنة مالية أعدت عنها قوائم مالية، ينبغي أن تقدم القوائم المالية الدورية للمنشأة توضيحاً وتحديثاً للمعلومات ذات الصلة الواردة في القوائم المالية لآخر سنة مالية.

١٦- ملغاة

الإفصاحات الأخرى

١٦أ- بالإضافة إلى الإفصاحات عن الأحداث والمعاملات الهامة وفقاً للفقرات من "١٥" إلى "١٥ج"، على المنشأة أن تقوم بتضمين البيانات التالية – كحد أدنى – فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الدورية إذا كانت هامة ولم يفصح عنها فى أى مكان آخر بالقوائم المالية الدورية. ويجب أن تثبت هذه البيانات على أساس وقوعها منذ بداية السنة المالية وحتى تاريخه. ومن ناحية أخرى يجب أن تفصح المنشأة عن الأحداث والمعاملات الهامة لتفهم الفترة الدورية الجارية:

(أ) فقرة تنص على أنه قد تم اتباع نفس السياسات والأسس المحاسبية المتبعة مع القوائم المالية الدورية مقارنة مع أحدث قوائم مالية سنوية أو ما إذا كان هناك تغيير فى هذه السياسات والأسس مع بيان طبيعة وتأثير هذا التغيير.

(ب) التعليق على موسمية أو دورية عمليات الفترة الدورية.

(ج) طبيعة ومبلغ البنود التى تؤثر على الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو صافي الأرباح أو التدفقات النقدية والتى تكون غير عادية وذلك لطبيعتها أو حجمها أو تأثيرها.

(د) طبيعة ومبلغ التغييرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة للسنة المالية الحالية أو التغييرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى السنوات المالية السابقة.

(هـ) إصدار وإعادة شراء أو سداد مديونيات وأدوات حقوق الملكية.

(و) التوزيعات الإجمالية للأسهم ككل أو للسهم الواحد وذلك للأسهم العادية والأسهم الأخرى.

(ز) إيرادات ونتائج أعمال كل قطاع حسب الأنشطة أو حسب التوزيع الجغرافى وذلك طبقاً للأساس المتبع فى المنشأة عند إعداد تقارير القطاعات. (يجب الإفصاح عن بيانات القطاعات بالقوائم المالية الدورية فقط إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) الخاص بالقطاعات التشغيلية يقضى بضرورة الإفصاح عن بيانات القطاع فى القوائم المالية السنوية للمنشأة).

(ح) الأحداث التالية لتاريخ الفترة الدورية والتى لم تنعكس على القوائم المالية للفترة الدورية.

(ط) تأثير التغيرات فى هيكل المنشأة خلال الفترة الدورية بما فى ذلك تجميع الأعمال أو الاستحواذ أو فقدان السيطرة على شركة تابعة أو استثمار طويل الأجل أو إعادة هيكلة الشركة أو التوقف عن نشاط معين. وفى حالة تجميع الأعمال تقوم المنشأة بالإفصاحات طبقاً لما ورد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) الخاص بتجميع الاعمال.

(ك) الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "٩ب" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، وذلك للمنشآت التي تصبح، أو تتوقف عن كونها، منشآت استثمارية، كما ُعرفت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة".

١٧ – ملغاة.

١٨ – ملغاة.

الإفصاح عن الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

١٩ – إذا كانت القوائم المالية الدورية للمنشأة متفقة مع هذا المعيار فيجب الإفصاح عن ذلك، ولا يمكن وصف القوائم المالية الدورية للمنشأة على أنها متفقة مع معايير المحاسبة المصرية إلا إذا كانت متفقة مع كل متطلبات معايير المحاسبة المصرية.

الفترات المطلوب إعداد قوائم مالية دورية عنها

٢٠ – تتضمن التقارير الدورية (المختصرة أو الكاملة) للفترات ما يلي:

(أ) قائمة المركز المالي فى تاريخ نهاية الفترة الدورية الحالية وقائمة مركز مالي مقارنة فى تاريخ نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.

(ب) قائمة الدخل عن الفترة الدورية الحالية وعلى أساس مجمع من بداية السنة المالية حتى تاريخه مع قوائم الدخل المقارنة عن الفترات الدورية المقابلة (الحالية وحتى تاريخه) خلال السنة السابقة مباشرة.

(ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة الدورية الحالية وعلى أساس مجمع من بداية السنة المالية حتى تاريخه مع قوائم الدخل الشامل المقارنة عن الفترات الدورية المقابلة (الحالية وحتى تاريخه) خلال السنة السابقة مباشرة.

(د) قائمة التغير فى حقوق الملكية على أساس مجمع من بداية السنة المالية الحاليةحتى تاريخه مع قائمة مقارنة عن الفترة المقابلة فى السنة المالية السابقة مباشرة.

(هـ) قائمة التدفقات النقدية على أساس مجمع من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه مقارنة بنفس الفترة المقابلة فى السنة المالية السابقة مباشرة.

٢١ – بالنسبة للمنشآت التى تكون أنشطتها موسمية بدرجة كبيرة، قد يكون من المفيد إعداد القوائم المالية عن اثني عشر شهراً تنتهي فى تاريخ نهاية الفترة الدورية وتكون البيانات المقارنة عن اللاثنى عشر شهراً السابقة مباشرة، وبناء على ذلك فإن المنشآت التى تعتبر أنشطتها موسمية بدرجة كبيرة يفضل أن تأخذ فى الاعتبار تلك البيانات بالإضافة إلى البيانات المذكورة فى الفقرة السابقة.

٢٢– يوضح ملحق (أ) من هذا المعيار نموذج للفترات الواجب عرضها بمعرفة المنشأة التى تعد تقارير نصف أو ربع سنوية.

الأهمية النسبية

٢٣- عند تحديد كيفية الاعتراف أو قياس أو تبويب أو الإفصاح عن بند من البنود لأغراض القوائم المالية الدورية، يتعين تقدير الأهمية النسبية لذلك البند على أساس البيانات المالية للفترة المالية الدورية. ويجب الأخذ فى الاعتبار عند تحديد الأهمية النسبية أن القياس لأغراض الفترات الدورية قد يعتمد على التقديرات بدرجة أكبر من الاعتماد على القياس الفعلى للبيانات المالية السنوية.

٢٤- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" يعتبر أى بند جوهرياً وهاماً إذا أدى حذفه أو تحريفه إلى التأثير فى القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية العاديين. ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١) الإفصاح المنفصل عن البنود الهامة بذاتها، ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) الإفصاح عن التغييرات فى التقديرات المحاسبية والتغييرات فى السياسات المحاسبية والأخطاء، ولا يتضمن أى من المعيارين أية إرشادات كمية بشأن الأهمية النسبية.

٢٥- بالرغم من أن تقدير الأهمية النسبية لأغراض إعداد القوائم المالية يحتاج دائماً إلى الحكم الشخصى إلا أن هذا المعيار يضع أساس أخذ قرار الإفصاح والاعتراف بناء على البيانات الخاصة بالفترة الدورية لأغراض تفهم أرقام تلك الفترة، على سبيل المثال، فإن البنود غير المتكررة والأخطاء والتغيير فى التقديرات أو السياسات المحاسبية يتم الاعتراف بها والإفصاح عنها طبقاً لأهميتها بالنسبة للبيانات المالية الدورية وذلك لتفادى الاستنتاج الخاطئ الذي يترتب على عدم الإفصاح، والهدف الأساسي من ذلك هو التأكد من أن القوائم المالية الدورية تتضمن كل المعلومات التى يمكن الاعتماد عليها لتفهم مركز المنشأة المالي ونتائج أعمالها خلال الفترة الدورية.

الافصاح بالقوائم المالية السنوية

٢٦- إذا كان هناك تقدير محاسبى لمبلغ ما تم إثباته فى فترة دورية معينة وتغير هذا التقدير تغيراً جوهرياً فى الفترة الدورية الأخيرة لذات السنة المالية ولم يتم نشر قوائم مالية مستقلة عن الفترة الدورية، يتعين الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير فى التقديرات وذلك بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية السنوية للمنشأة.

٢٧- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) الإفصاح (إن أمكن) عن طبيعة وقيمة المبلغ الناتج عن التغيير فى التقديرات المحاسبية والذي له تأثير جوهري على الفترة الحالية أو من المتوقع أن يؤثر تأثيراً جوهرياً على الفترات اللاحقة. وتتطلب الفقرة رقم "١٦ (د) " من هذا المعيار القيام بنفس الإفصاح بالقوائم المالية الدورية، ومن أمثلة التغييرات في التقديرات المحاسبي في الفترة الدورية الأخيرة ما يتعلق بتخفيض قيمة المخزون وإعادة الهيكلة وخسائر اضمحلال قيم الأصول التى تم إثباتها فى الفترة الدورية السابقة لنفس السنة المالية، ويتفق الإفصاح المطلوب والمدرج بالفقرة السابقة مع ما هو وارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، ويتم تطبيقه على نطاق ضيق عندما يرتبط فقط بالتغييرات فى التقديرات المحاسبية، ولا يتعين على المنشأة إدراج بيانات مالية إضافية عن فترة دورية ضمن قوائمها المالية السنوية.

الاعتراف والقياس

تطبيق نفس السياسات المحاسبية السنوية

٢٨- يجب على المنشأة عند إعداد قوائمها المالية الدورية أن تطبق نفس السياسات المحاسبية المطبقة عند إعداد قوائمها المالية السنوية فيما عدا السياسات المحاسبية التى تم تغييرها بعد آخر قوائم مالية سنوية صدرت والتى سوف تنعكس على القوائم المالية السنوية التالية، وبالرغم من ذلك فإن دورية القوائم المالية للمنشأة (السنوية، النصف سنوية أو الربع سنوية) يجب ألا تؤثر على قياس نتائج أعمال المنشأة السنوية، ولتحقيق هذا الهدف، فإن أسس القياس المتبعة للقوائم المالية الدورية يجب أن تكون على أساس بداية السنة حتى تاريخه.

٢٩- إن إلزام المنشأة بتطبيق نفس السياسات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية الدورية كتلك التى يتم تطبيقها على القوائم السنوية قد يعطى انطباعاً بأن أسس القياس للفترات الدورية قد طبقت وكأنها فترات مستقلة بذاتها. ولكن، مع الأخذ فى الاعتبار أن انتظام المنشأة فى تقديم تقارير دورية يجب ألا يؤثر على أسس قياس نتائج الأعمال السنوية لها، فإن الفقرة رقم "٢٨" تؤكد أن الفترة الدورية هى جزء من سنة مالية كاملة. وقد ينطوى القياس على أساس بدء السنة حتى تاريخه على تغيير فى التقديرات للمبالغ المثبتة فى فترات دورية سابقة لنفس السنة المالية الحالية، إلا أن أسس الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات لا تختلف لأغراض الفترة الدورية عنها لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية.

٣٠- أمثلة للإيضاح

(أ) إن أسس الاعتراف والقياس للخسائر الخاصة بانخفاض قيمة المخزون أو إعادة الهيكلة أو اضمحلال قيم الأصول بالفترة الدورية هى نفس الأسس التى تتبعها المنشأة إذا كانت تعد فقط قوائم مالية سنوية. ولكن إذا تم الاعتراف بهذه البنود وقياسها فى فترة دورية سابقة واختلفت التقديرات لهذه البنود فى الفترة الدورية اللاحقة لها ولنفس السنة المالية، فيتم تغيير التقدير الأولى فى الفترة الدورية اللاحقة إما بعمل استحقاق بمبلغ إضافى على مبلغ الخسائر أو إلغاء المبلغ الذي تم الاعتراف به فى الفترة الدورية السابقة.

و (ب) لا يتم تأجيل التكلفة التى لا ينطبق عليها تعريف الأصل فى نهاية الفترة الدورية فى قائمة المركز المالي إما انتظاراً لأية بيانات مستقبلية قد تتحقق لكي ينطبق عليها تعريف الأصل أو لإظهار أرباح على مدار الفترات الدورية خلال السنة المالية.

و (ج) يتم الاعتراف بمصروف ضرائب الدخل لكل فترة دورية على أساس أفضل التقديرات للمتوسط المرجح لمعدل الضريبة السنوى والمتوقع للسنة المالية بأكملها، وقد يستوجب تسوية مصروف ضرائب الدخل المقدر خلال فترة دورية فى الفترات الدورية اللاحقة إذا كان هناك تغيير فى تقدير سعر ضريبة الدخل السنوى.

٣١- إن أساس الاعتراف كما ورد بالإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية هو "عملية إدراج بند بالميزانية وبقائمة الدخل، يتفق مع تعريف عنصر ما ويفى بشروط الاعتراف، حيث إن تعريف الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات يعتبر أساس عملية الاعتراف بالقوائم المالية الدورية والسنوية معاً.

٣٢- بالنسبة للأصول تطبق نفس اختبارات المنفعة المستقبلية على الفترات الدورية كما هو الحال فى الفترات السنوية للمنشأة، وبالنسبة للتكلفة التى لا ينطبق عليها تعريف الأصل نظراً لطبيعتها فى نهاية السنة المالية فإنه ينطبق عليها كذلك هذا التعريف فى الفترة الدورية. وبالمثل، فإن الالتزامات فى تاريخ الفترة الدورية يجب أن تمثل التزاماً قائماً فى هذا التاريخ، كما لو كان فى تاريخ إعداد القوائم السنوية.

٣٣- من الخصائص الهامة للدخل (الإيرادات) والمصروفات أن التدفقات الداخلة والخارجة المتعلقة بالأصول والالتزامات قد حدثت بالفعل. وإذا كانت هذه التدفقات الداخلة والخارجة قد تحققت فيجب الاعتراف بالإيراد أو المصروف المتعلق بها وخلافا لذلك لا يتم الاعتراف بهما، ويقضى الإطار العام بأن "يتم الاعتراف بالمصروف فى قائمة الدخل عند انخفاض المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بانخفاض أصل ما أو زيادة التزام ما ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها". ولا يسمح الإطار العام بالاعتراف فى الميزانية بالبنود التى لا يتفق تعريفها مع تعريف الأصول أو الالتزامات.

٣٤- عند قياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المثبتة بالقوائم المالية، فيمكن للمنشأة التى تقوم بإعداد قوائم سنوية فقط أن تأخذ فى الحسبان المعلومات التى تكون متاحة خلال تلك السنة المالية. وتكون القياسات التى تقوم بها بالفعل على أساس بدء السنة حتى تاريخه.

٣٥- تستخدم المنشآت التى تعد تقارير نصف سنوية المعلومات المتاحة (حتى نصف العام أو لفترة لاحقة قصيرة لها) عند القيام بقياسها للقوائم المالية للستة أشهر الأولى، تستخدم أيضاً المعلومات المتاحة خلال الفترة حتى تاريخ نهاية السنة أو لفترة لاحقة قصيرة لها عند القيام بقياسها للقوائم المالية السنوية، ويعكس القياس على أساس الاثنى عشر شهراً التغييرات المحتملة فى التقديرات للمبالغ المثبتة فى الستة أشهر الأولى. ولا يمكن تسوية المبالغ المثبتة فى الستة أشهر الأولى بأثر رجعى، إلا أن الفقرتين "١٦أ (د) " و"٢٦" تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير فى التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

٣٦- على المنشآت التى تقوم بإعداد تقارير دورية أقل من نصف سنوية بقياس الإيرادات والمصروفات على أساس بدء السنة حتى تاريخه فى كل فترة دورية باستخدام البيانات المتاحة عند إعداد كل مجموعة من القوائم المالية، وتعكس مبالغ الإيرادات والمصروفات المثبتة لفترة دورية حالية التغييرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة لها لنفس السنة المالية، ولا يتم تسوية المبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة بأثر رجعى، إلا أن الفقرتين "١٦ (د) " و"٢٦" تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير فى التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

الإيرادات الموسمية أو الدورية أو العرضية

٣٧- لا يتم تأجيل أو تعجيل الإيرادات التى تحصل بصفة موسمية أو دورية أو عرضية خلال السنة المالية فى تاريخ نهاية الفترة الدورية إذا كان التأجيل أو التعجيل غير مناسب فى نهاية السنة المالية للمنشأة.

٣٨- ومن أمثلة تلك الإيرادات التوزيعات عن الأسهم والإتاوات والمنح الحكومية بالإضافة إلى كثير من الإيرادات التى تحصل عليها بعض المنشآت بانتظام وثبات فى فترات دورية معينة خلال السنة المالية ولا تحصل عليها خلال الفترات الدورية الأخرى، ومن أمثلة ذلك الإيرادات الموسمية لتجار التجزئة، ويعترف بهذه الإيرادات فقط عند تحققها.

التكاليف المتكبدة المتقلبة خلال السنة المالية

٣٩- يتم تعجيل أو تأجيل التكاليف المتكبدة والمتقلبة خلال السنة المالية لأغراض إعداد القوائم المالية الدورية فقط إذا كان من المناسب تعجيل أو تأجيل هذا النوع من التكلفة فى نهاية السنة المالية.

تطبيق أسس الاعتراف والقياس

٤٠- يقدم الملحق التوضيحى (ب) أمثلة على تطبيق الأسس العامة للاعتراف والقياس بالفقرات من "٢٨" إلى "٣٩".

استخدام التقديرات المحاسبية

٤١- يتم تصميم إجراءات القياس المتبعة لإعداد القوائم المالية الدورية للتأكد من أن البيانات الناتجة عنها يمكن الاعتماد عليها وأنه قد تم الافصاح عن كل البيانات المالية الهامة والتى تساعد على فهم المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وفى حين أن أسس القياس لكل من القوائم المالية السنوية والدورية تعتمد فى كثير من الأحيان على التقدير المعقول، إلا أن إعداد القوائم المالية الدورية بصفة عامة يتطلب استخدام التقديرات بصورة أكبر من القوائم المالية السنوية.

٤٢- يقدم الملحق التوضيحى رقم (ج) أمثلة عن استخدام التقديرات بالقوائم المالية الدورية.

إعادة عرض القوائم المالية الدورية للفترات السابقة

٤٣ – يتم إظهار أية تغييرات فى السياسات المحاسبية بخلاف التى يحددها معيار محاسبى جديد أو تفسير جديد له من خلال ما يلي:

(أ) إعادة عرض القوائم المالية للفترات الدورية السابقة للسنة المالية الحالية كما يتم أيضاً إعادة عرض أرقام المقارنة للفترات الدورية القابلة للمقارنة لأية سنوات مالية سابقة فى القوائم المالية السنوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

أو (ب) عند تعذر تحديد التأثير المجمع فى بداية السنة المالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على جميع الفترات السابقة، يتم تعديل القوائم المالية للفترات الدورية السابقة الخاصة بالسنة المالية الحالية، وكذلك الفترات الدورية القابلة للمقارنة للسنوات المالية السابقة وذلك لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر لاحق فى أقرب تاريخ ممكن.

٤٤ – إن الهدف من الأساس السابق ذكره هو التأكد من تطبيق سياسة محاسبية واحدة على مجموعة معينة من المعاملات خلال السنة المالية بأكملها وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) فإن تغيير سياسة محاسبية يجب أن ينعكس من خلال التطبيق بأثر رجعى مع إعادة عرض بيانات الفترة المالية السابقة بأطول أثر رجعى ممكن، إما إذا كان من الصعب تحديد مبالغ التسوية المجمعة الخاصة بالسنة المالية السابقة بصورة مناسبة، فطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) يتم تطبيق السياسة الجديدة بأثر لاحق بقدر الإمكان.

ويؤدى الأساس المذكور بالفقرة رقم "٤٣" إلى أن أى تغيير فى سياسة محاسبية خلال السنة المالية الحالية يطبق بأثر رجعى وإن تعذر ذلك فيكون التطبيق بأثر لاحق بشرط ألا يكون ذلك بعد بداية السنة المالية.

٤٥ – قد ينتج عن إثبات التغيير فى سياسة محاسبية فى السنة المالية تطبيق سياستين محاسبيتين مختلفتين لمجموعة معينة من المعاملات خلال السنة المالية الواحدة. وقد ينتج عن ذلك صعوبة التوزيع والتبويب وعدم وضوح نتائج الأعمال وتعقيد تحليل وفهم البيانات الدورية للمنشأة.

ملحق (أ)

إيضاح عن الفترات المطلوب عرضها

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

الأمثلة التالية لتوضيح تطبيق المبدأ الوارد فى الفقرة "٢٠".

منشأة تنشر تقارير مالية دورية نصف سنوية

أ١-تنتهي السنة المالية فى ٣١ ديسمبر، وتقوم المنشأة بعرض القوائم المالية التالية (مختصرة أو كاملة) فى تقريرها المالي الدورى نصف السنوى فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩.

قائمة المركز المالي فى	**٣٠ يونيو ٢٠١٩**	**٣١ ديسمبر ٢٠١٨**
قائمة الدخل عن		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة الدخل الشامل عن		
٦ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة التدفقات النقدية		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة التغير فى حقوق الملكية		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨

منشأة تنشر تقارير مالية دورية ربع سنوية

أ٢–تنتهي السنة المالية للمنشأة فى ٣١ ديسمبر، وتقوم المنشأة بعرض القوائم المالية التالية (مختصرة أو كاملة) فى تقريرها المالي الدورى ربع السنوى فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩.

قائمة المركز المالي في	**٣٠ يونيو ٢٠١٩**	**٣١ ديسمبر ٢٠١٨**
قائمة الدخل عن		
٣ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
٦ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة الدخل الشامل عن		
٣ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
٦ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة التدفقات النقدية		
٦ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة التغيرات فى حقوق الملكية		
٦ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨

ملحق (ب)
أمثلة على تطبيق مبادئ الاعتراف والقياس

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

الأمثلة التالية لتوضيح تطبيق المبادئ العامة للاعتراف والقياس الواردة فى الفقرات من "٢٨" إلى "٣٩".

حصة صاحب العمل فى اشتراكات التأمينات

ب١- إذا كانت حصة صاحب العمل فى اشتراكات التأمينات يتم ربطها على أساس سنوى، فإنه يتم الاعتراف بمصروف صاحب العمل المتعلق بذلك فى الفترات الدورية باستخدام متوسط مقدر لمعدل الاشتراك حتى وإن كان جزءاً كبيراً من المدفوعات يمكن سداده فى بداية السنة المالية. ومن الأمثلة الشائعة على ذلك اشتراكات التأمينات التى تفرض حتى حد أقصى محدد للدخل لكل موظف، وبالنسبة للموظفين من ذوى الدخل الأعلى يتم الوصول إلى الحد الأقصى للدخل قبل نهاية السنة المالية، ولا يقوم صاحب العمل بسداد أية مبالغ أخرى خلال نهاية السنة.

الإصلاحات الرئيسية الدورية أو الصيانة المخطط لها

ب٢- إن تكلفة الصيانة أو الإصلاح الرئيسى الدورى المخطط له أو النفقات الموسمية الأخرى المتوقع حدوثها فى أو اخر السنة لا يتم التنبؤ بها لأغراض تقديم التقارير الدورية إلا إذا كان هناك حدث جعل المنشأة تتحمل التزاماً قانونياً ومستدل عليه علماً بأن مجرد النية أو الضرورة لتحمل مصروف متعلق بالمستقبل ليس كافياً لنشأة أى التزام.

المخصصات

ب٣- يتم الاعتراف بالمخصص عندما لا يكون لدى المنشأة بديلاً فعلياً سوى إجراء تحويل للمنافع الاقتصادية نتيجة لحدث نشأ عنه التزام قانونى أو التزام مستدل عليه، ويتم تسوية مبلغ الالتزام إما بالزيادة أو النقصان مع الخسارة أو المكسب المقابل المعترف به فى الأرباح أو الخسائر إذا تغير أفضل تقدير للمنشأة لمبلغ الالتزام.

يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس قواعد الاعتراف وقياس المخصص فى تاريخ دورى كما لو كانت ستفعل هذا فى نهاية السنة المالية، ووجود أو عدم وجود التزام لتحويل المنافع أمر ليس له علاقة بطول مدة الفترة التى قدم عنها التقرير بل هو أمر واقع.

مكافآت نهاية السنة

ب٤- تختلف طبيعة مكافآت نهاية السنة إلى حد كبير حيث يتم الحصول على البعض منها باستمرار الخدمة خلال فترة زمنية، وبعض المكافآت يتم الحصول عليها على أساس شهرى أو ربع سنوى أو سنوى لنتيجة التشغيل، وقد تكون على أساس اختيارى أو تعاقدى بحت أو بناء على ما سارت عليه الأمور لعدة سنوات.

ب٥- يكون هناك تصور مسبق للمكافأة لأغراض تقديم التقارير الدورية فقط إذا:

(أ) كانت المكافأة التزاماً قانونياً مع وجود إجراء سابق يجعل المكافأة التزاماً مستدل عليه ولا يوجد أمام المنشأة بديل حقيقى سوى السداد.

(ب) كان من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه للالتزام. ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" إرشاداً بهذا الخصوص.

مدفوعات الإيجار المشروطة

ب٦- يمكن أن تكون أقساط الإيجار المشروطة مثالاً على الالتزام القانونى أو المستدل عليه المعترف به كالتزام. فإذا نص عقد إيجار على أقساط مشروطة بناءً على تحقيق المستأجر لمستوى معين من المبيعات السنوية فإنه يمكن أن ينشأ التزام خلال الفترات الدورية للسنة المالية قبل تحقيق مستوى المبيعات السنوى المطلوب إذا كان يتوقع تحقيق ذلك المستوى من المبيعات، وعلى ذلك لا يوجد أمام المنشأة بديل واقعي سوى سداد مدفوعات الإيجار المستقبلية.

الأصول غير الملموسة

ب٧- تقوم المنشأة بتطبيق تعريف وقياس الاعتراف لأصل غير ملموس بنفس الطريقة فى الفترة الدورية كما فى الفترة السنوية، ويتم الاعتراف بالتكاليف التى تم تحملها قبل استيفاء شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس كمصروف، ويتم الاعتراف بالتكاليف التى يتم تحملها بعد التاريخ المحدد الذي يتم فيه استيفاء شروط الاعتراف كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وليس من المبرر تأجيل التكاليف كأصول فى المركز المالي الدورى على أمل استيفاء شروط الاعتراف بها فيما بعد فى السنة المالية.

المعاشات

ب٨- يتم حساب تكلفة المعاشات لفترة مؤقتة على أساس مدة سنة حتى تاريخه باستخدام معدل تكلفة المعاشات المحددة اكتوارياً فى نهاية الفترة المالية السابقة والمعدلة لتأخذ فى الاعتبار تقلبات السوق الهامة منذ ذلك الوقت والتخفيضات الهامة أو التسويات أو الأحداث الأخرى الهامة التى حدثت مرة واحدة فقط.

الإجازات والعطلات الرسمية وحالات الغياب الأخرى القصيرة المدفوعة

ب٩- حالات الغياب المتراكمة المدفوعة هى تلك الحالات المرحلة والتى يمكن استخدامها فى الفترات المستقبلية إذا لم يكن استحقاق الفترة الحالية مستخدماً بكامله، ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" أن تقوم المنشأة بقياس التكلفة المتوقعة والالتزام فيما يتعلق بحالات الغياب المتراكمة المدفوعة بمقدار المبلغ الذي تتوقع المنشأة سداده نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم فى تاريخ الميزانية، ويطبق هذا المبدأ كذلك فى تواريخ التقارير المالية الدورية، وبالعكس لا تعترف المنشأة بمصروف أو أى التزام لحالات الغياب غير المتراكمة المدفوعة فى تاريخ أى تقرير دورى مثلما لا تعترف بمصروف أو أى التزام فى تاريخ تقديم اى تقرير سنوى.

التكاليف الأخرى المخططة والتى تحدث بصورة غير منتظمة

ب١٠- قد تشمل الموازنة التقديرية لمنشأة ما تكاليف معينة يتوقع تكبدها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية مثل المساهمات الخيرية وتكاليف تدريب العاملين، وهذه التكاليف بشكل عام خاضعة للتقدير الشخصى بالرغم من أنها متوقعة وتميل لأن تتكرر من سنة وأخرى، والاعتراف بأى التزام فى أى تاريخ تقرير مالي دورى لهذه التكاليف التى لم يتم تكبدها بشكل عام لا يتفق مع تعريف الالتزامات.

قياس عبء ضريبة الدخل عن الفترة الدورية

ب١١- يستحق عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام سعر الضريبة الذي ينطبق على إجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أى متوسط سعر ضريبة الدخل السارية السنوية المقدرة المطبقة على الدخل قبل حساب ضريبة الدخل للفترة الدورية.

ب١٢- وهذا يتفق مع المفهوم الأساسي الوارد فى الفقرة "٢٨" الذي ينص على وجوب تطبيق نفس مبادئ الاعتراف والقياس المحاسبى فى تقرير مالي دورى كما هى مطبقة فى القوائم المالية السنوية. ويتم ربط ضرائب الدخل على أساس سنوى، كما يتم حساب عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية بتطبيق سعر الضريبة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة المرحلية والذي ينطبق على إجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أى متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة السارى، ويعكس متوسط سعر الضريبة السنوى المقدر مجموعة من أسعار ضريبة الدخل التى يتوقع أن تنطبق على أرباح السنة الكاملة، بما فى ذلك التغيرات التى تمت بالفعل فى أسعار ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد فى السنة المالية، ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" إرشاداً بشأن التغيرات التى تمت بالفعل فى أسعار الضرائب، ويجب أن تتم إعادة تقدير سعر ضريبة الدخل السنوى على أساس السنة حتى تاريخه بما يتفق مع الفقرة "٢٨" من هذا المعيار، وتتطلب الفقرة "١٦أ (د) " الافصاح عن التغييرات الهامة فى التقديرات.

ب١٣- إلى الحد الممكن عملياً يتم تحديد متوسط سعر ضريبة الدخل المقدر السارى بالنسبة للقوائم المجمعة بصورة منفصلة بالنسبة لكل دولة وتطبيقها بصورة منفردة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة الدورية بالنسبة لكل دولة، وبالمثل إذا كانت أسعار ضريبة دخل مختلفة تنطبق على فئات مختلفة من الدخل (مثل الأرباح الرأسمالية أو الايراد المحقق من أنشطة محددة) فيتم إلى الحد الممكن عملياً تطبيق سعر مستقل على كل فئة منفردة للدخل قبل حساب الضريبة للفترة الدورية وحيث إن هذه الدرجة من الدقة مطلوبة إلا أنه قد لا يمكن تحقيقها فى جميع الحالات، ويتم استخدام متوسط مرجح لأسعار الضريبة فى الدول المختلفة أو بالنسبة لفئات الدخل إذا كان استخدام أسعار أكثر تحديداً له نتيجة تقريبية معقولة.

ب١٤- لتوضيح تطبيق المبدأ السابق، تتوقع المنشأة التى تقدم تقارير ربع سنوية أن تربح من شركة تابعة ١٠٠٠٠ قبل حساب الضريبة فى كل فترة ربع سنوية وتعمل فى دولة تبلغ سعر الضريبة الدخلية فيها ٢٠% على أول ٢٠٠٠٠ من الأرباح السنوية و٣٠% على كل أرباح إضافية، والأرباح الفعلية تشابه التوقعات، ويبين الجدول التالي مبلغ عبء ضريبة الدخل الذي تصدر عنه التقارير الربع سنوية.

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
عبء الضريبة	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	١٠٠٠٠

يتوقع أن تستحق ضريبة مقدارها ١٠٠٠٠ للسنة بكاملها على دخل مقداره ٤٠٠٠٠ قبل حساب الضريبة.

ب١٥- فيما يلي إيضاح آخر: تقوم المنشأة بتقديم تقارير ربع سنوية، ومن المتوقع أن تحصل على ربح مقداره ١٥٠٠٠ قبل حساب الضريبة فى الربع الأول، إلا أنها تتوقع أن تتكبد خسائر مقدارها ٥٠٠٠ فى كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث الباقية (وهكذا يبلغ ربحها صفراً خلال السنة) ومتوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٢٠%. ويبين الجدول التالي مبلغ عبء ضريبة الدخل الذي يرد فى التقرير فى كل فترة ربع سنوية.

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
عبء الضريبة	٣٠٠٠	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	صفر

الفرق بين السنة المالية والسنة الضريبية

ب١٦- فى الحالات النادرة التى تختلف فيها السنة المالية عن السنة الضريبية يتم قياس عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام متوسط مرجح لسعر الضريبة الفعلى مقدراً لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل المطبقة على الجزء من الدخل قبل حساب الضريبة الذي تم تحقيقه فى كل سنة من سنوات ضريبة الدخل هذه.

ب١٧ - ملغاة.

الخصم الضريبي

ب١٨ -ملغاة.

ب١٩ - ملغاة.

رد وترحيل الخسارة والخصم الضريبى

ب٢٠-يتم إظهار الخسارة الضريبية التى تم ردها فى الفترة الدورية التى تحدث فيها تلك الخسارة، كما يتم كذلك الاعتراف بأى تخفيض مقابل لذلك فى عبء الضريبة أو أية زيادة فى إيراد الضريبة.

ب٢١- يقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) شروطاً لتقييم احتمال الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابله الاستفادة من الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة. ويتم تطبيق هذه الشروط فى نهاية كل فترة دورية، وإذا تم استيفاء هذه الشروط يتم إظهار أثر ترحيل الخسارة الضريبية فى حساب متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر المطبق.

ب٢٢- إيضاحاً لذلك هناك منشأة تقدم تقاريرها كل فترة ربع سنوية ولديها خسارة تشغيل مرحلة لأغراض ضريبة الدخل فى بداية السنة المالية الحالية مقدارها ١٠٠٠٠ والتى لم يتم الاعتراف فيها بأى أصل ضريبى مؤجل، وتربح المنشأة ١٠٠٠٠ فى الربع الأول من السنة الحالية، وتتوقع أن تربح ١٠٠٠٠ فى كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث الباقية، وباستبعاد الخسارة التشغيلية المرحلة يتوقع أن يبلغ معدل سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر ٢٠% فيكون عبء الضريبة كما يلي:

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
عبء الضريبة	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	٦٠٠٠

التغيرات التعاقدية أو المنظورة فى سعر الشراء

ب٢٣- هناك تصور بالنسبة لأي خصم على الكميات وكذلك التغيرات الأخرى المتعاقد عليها فى أسعار المواد الخام أو العمالة أو البضائع والخدمات الأخرى المشتراة فى الفترات الدورية لدى كل من الطرف الذي يقوم بالسداد والمستلم إذا كان من المتوقع حدوث ذلك، وهكذا فإن اى تخفيض أو خصم تعاقدى يكون متوقع، إلا أن أى خفض أو خصم تقديرى لا يكون له أى انعكاس لأن الأصل أو الالتزام الناتج لا يستوفيان الشروط الواردة فى إطار عرض وتصوير القوائم المالية التى تنص على وجوب أن يكون الأصل مورداً تسيطر عليه المنشأة نتيجة لحدث سابق، ووجوب أن يكون الالتزام عبئاً حالياً يتوقع أن ينجم عن تسويته تدفق خارجى للموارد.

الإهلاك والاستهلاك

ب٢٤- يعتمد الاهلاك والاستهلاك لفترة دورية على الأصول المملوكة خلال تلك الفترة الدورية ولا يؤخذ فى الاعتبار حالات استحواذ أو بيع الأصول المخطط لها لفترة لاحقة فى السنة المالية.

المخزون

ب٢٥-يتم قياس المخزون للتقارير المالية الدورية بناء على نفس المبادئ كما فى نهاية السنة المالية. ويحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" شروط الاعتراف بالمخزون وقياسه. ويمثل المخزون مشاكل معينة فى تاريخ أى تقرير مالي بسبب الحاجة الى تحديد الكميات والتكاليف وكذلك صافي القيمة البيعية للمخزون، وبالرغم من ذلك يتم تطبيق نفس مبادئ القياس على المخزون الدورى، ولتوفير التكاليف والوقت كثيراً ما تستخدم المنشآت التقديرات لقياس المخزون فى التواريخ الدورية الى حد أكبر مما يتم فى تواريخ تقديم التقارير السنوية. وفيما يلي أمثلة على كيفية تطبيق اختبار صافي القيمة البيعية فى أى تاريخ دورى، وكيفية معاملة التغيرات في التصنيع فى التواريخ الدورية.

صافي القيمة البيعية للمخزون

ب٢٦-يتم تحديد صافي القيمة البيعية للمخزون بالرجوع إلى أسعار البيع والتكاليف المتعلقة بها لإكمال بيعها فى تواريخ دورية. وتقوم المنشأة برد أى انخفاض فى القيمة إلى صافي القيمة البيعية فى أية فترة دورية لاحقة فقط إذا كان من المناسب إجراء ذلك فى نهاية السنة المالية.

ب٢٧ -ملغاة.

التغيرات فى تكلفة التصنيع للفترات الدورية

ب٢٨-يتم الاعتراف بالانحرافات فى السعر والكفاءة والصرف والكمية لمنشأة صناعية فى قائمة الدخل فى تواريخ التقارير الدورية إلى نفس المدى الذي يتم فيه الاعتراف بهذه التغيرات فى قائمة الدخل فى نهاية السنة المالية مع اعتبار تأجيل التغيرات التى يتوقع استيعابها فى نهاية السنة غير مناسب، لأنه من الممكن أن ينجم عن ذلك إثبات المخزون فى ذلك التاريخ بمقدار يزيد أو يقل عن حصته فى التكلفة الفعلية للصنع.

أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية

ب٢٩-يتم قياس أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية للتقارير المالية الدورية حسب نفس المبادئ كما فى نهاية السنة المالية.

ب٣٠-يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" كيفية ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض بما فى ذلك الإرشادات الخاصة باستخدام متوسط أسعار صرف العملات الأجنبية أو أسعار الإقفال لها وإرشادات بشأن الاعتراف بالتسويات الناجمة فى الأرباح أو الخسائر أو بنود الدخل الشامل الأخرى. ويتم استخدام المتوسط الفعلى وأسعار الإقفال للفترة الدورية بما يتفق مع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)، ولا تقوم المنشآت بتوقع التغيرات المستقبلية فى أسعار الصرف الأجنبية فى باقى السنة المالية الحالية عند ترجمة العمليات الأجنبية فى أية فترة دورية.

ب٣١-إذا تتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) الاعتراف بتسويات ترجمة العملات الأجنبية كدخل أو كمصروف فى الفترات التى تنشأ بها، فإن هذا المبدأ يطبق فى كل فترة دورية. ولا تقوم المنشآت بتأجيل بعض تسويات ترجمة العملات الأجنبية فى أى تاريخ دورى إذا كان من المتوقع رد التسوية قبل نهاية السنة المالية.

التقارير المالية الدورية فى الاقتصاديات عالية التضخم

ب٣٢- ملغاة.

ب٣٣- ملغاة.

ب٣٤- ملغاة.

اضمحلال قيمة الأصول

ب٣٥-يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة" الاعتراف بخسارة الاضمحلال فى القيمة إذا انخفض المبلغ القابل للاسترداد إلى أقل من القيمة الدفترية.

ب٣٦-يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس شروط اختبارات اضمحلال القيمة والاستبعاد من الدفاتر فى أى تاريخ دورى كما كانت ستفعل فى نهاية أية سنة مالية، على أن ذلك لا يعنى أنه يجب على المنشأة أن تقوم بالضرورة بإجراء حساب مفصل لاضمحلال القيمة فى نهاية كل فترة دورية، بل تقوم المنشأة بإجراء مراجعة لتحديد دلائل على وجود أى اضمحلال هام فى القيمة منذ نهاية آخر سنة مالية لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لهذا الحساب من عدمه.

ملحق (ج)
أمثلة على استخدام التقديرات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

الأمثلة التالية لإيضاح تطبيق المبدأ المذكور فى الفقرة "٤١" من هذا المعيار.

ج١- **المخزون:** قد لا تدعو الحاجة الى إجراءات كاملة لجرد وتقييم للمخزون فى التواريخ الدورية بالرغم من انه يمكن إجراؤها فى نهاية السنة المالية، وقد يكون كافياً إجراء تقديرات فى التواريخ الدورية بناء على هوامش المبيعات.

ج٢- **تبويب الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة:** قد تقوم المنشآت بإجراء بحث أكثر شمولاً لتبويب الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة فى تواريخ التقارير السنوية وليس فى التواريخ الدورية.

ج٣- **المخصصات:** إن تحديد المبلغ المناسب لمخصص (مثل مخصص الضمانات والتكاليف البيئية وتكاليف إعداد الموقع) قد يكون معقداً وكثيراً ما يكون مكلفاً ومستهلكاً للوقت، وفى بعض الأحيان تستخدم المنشآت خبراء خارجيين للمساعدة فى الحسابات السنوية، ويتم عادة عمل تقديرات مماثلة فى تواريخ دورية بناء على مراجعة وتحديث المخصص السنوى السابق بدلاً من استخدام خبراء خارجيين لعمل حساب جديد.

ج٤- **المعاشات:** يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" أن تقوم المنشأة بتحديد القيمة الحالية للالتزامات المحددة المرتبطة بهذه المزايا والقيمة السوقية لأصول نظام المعاشات فى تاريخ نهاية كل فترة مالية. ويشجع المعيار المنشأة على استخدام خبير اكتوارى مؤهل مهنياً لقياس الالتزامات. ولأغراض إعداد التقارير الدورية يمكن الحصول على قياس يعتمد عليه من خلال الاستنتاج والاستنباط بناء على أحدث تقييم اكتوارى.

ج٥- **ضرائب الدخل:** تقوم المنشأة في قوائمها المالية المجمعة بحساب عبء ضريبة الدخل والتزام ضريبة الدخل المؤجل فى تواريخ سنوية بتطبيق سعر الضريبة على قياسات الدخل لكل دولة بشكل مستقل، وعلى الرغم من أن الفقرة "ب ١٤" توضح أهمية التوصل لهذه الدرجة من الدقة فى تواريخ تقديم التقارير الدورية إلا أنه قد يكون من غير الممكن تحقيقها فى جميع الحالات، ويتم استخدام متوسط مرجح لسعر الضريبة فى الدول المختلفة أو بالنسبة لفئات الدخل إذا كانت ذات درجة تقريبية معقولة.

ج٦- **البنود المحتملة:** قد يشمل قياس البنود المحتملة آراء الخبراء القانونين أو مستشارين آخرين ويتم فى بعض الأحيان الحصول على تقارير رسمية من خبراء مستقلين فيما يتعلق بالبنود المحتملة، ومثل هذه الآراء حول التقاضى والمطالبات والتقييمات والبنود المحتملة وحالات عدم التأكد الأخرى قد تكون مطلوبة أو لا تكون مطلوبة فى التواريخ الدورية.

ج٧- **ملغاة.**

ج٨- **التسويات فيما بين الشركات الشقيقة والتابعة:** بالنسبة لبعض الأرصدة المشتركة بين الشركات الشقيقة والتابعة الى أن تتم تسويتها على مستوى تفصيلي عند إعداد القوائم المالية المجمعة فى نهاية السنة المالية فإنه يمكن تسويتها بصورة مختصرة وأقل تفصيلاً عند إعداد القوائم المالية المجمعة فى أى تاريخ دورى.

ج٩- **الصناعات المتخصصة:** نظراً للتعقيد وارتفاع التكلفة والوقت قد تكون قياسات الفترة الدورية فى الصناعات المتخصصة أقل دقة مما هى عليه فى نهاية السنة المالية، مثال ذلك حساب احتياطيات التأمين من قبل شركات التأمين.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)

اضمحلال قيمة الأصول

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)
اضمحلال قيمة الأصول

المحتويات	فـــــقرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٥
تعريفات	٦
تحديد الأصل الذي قد يحدث اضمحلال فى قيمته	٧-١٧
قياس القيمة الاستردادية	١٨-٢٣
قياس القيمة الاستردادية للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد	٢٤
صافي القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع	٢٥-٢٩
القيمة الاستخدامية	٣٠-٣٢
أسس تقدير التدفقات النقدية المستقبلية	٣٣-٣٨
العناصر المكونة لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية	٣٩-٥٣
التدفقات النقدية المستقبلية للعملات الأجنبية	٥٤
سعر الخصم	٥٥-٥٧
الاعتراف وقياس خسارة الاضمحلال فى القيمة	٥٨-٦٤
وحدات توليد النقد والشهرة	٦٥
تحديد وحدة توليد النقد التى ينتمي إليها الأصل	٦٦-٧٣
القيمة الاستردادية والقيمة الدفترية لوحدة توليد النقد الشهرة	٧٤-٧٩
توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد	٨٠-٨٧
اختبار اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقد التى تتضمن شهرة	٨٨-٩٥
توقيت اختبارات اضمحلال القيمة	٩٦-٩٩
الأصول العامة للمنشأة	١٠٠-١٠٣

المحتويات	فـــقرات
خسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد	١٠٤-١٠٨
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة	١٠٩-١١٦
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد	١١٧-١٢١
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد	١٢٢-١٢٣
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة	١٢٤-١٢٥
الافصاح	١٢٦-١٣٧
التقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد التى تحتـــوى على شهرة أو أصول غير ملموسة ليس لها أعمار إنتاجية محددة	١٣٤-١٣٧
ملحق (أ)	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)
اضمحلال قيمة الأصول

هدف المعيار

١ – يهدف هذا المعيار إلى وضع الإجراءات التي يمكن للمنشأة أن تطبقها لضمان أن أصولها قد تم إثباتها بقيم لا تتجاوز قيمتها الاستردادية. ويصبح الأصل مثبتاً بقيمة أكثر من قيمته الاستردادية إذا كانت قيمته الدفترية تتجاوز القيمة المتوقع استردادها من خلال استخدام أو بيع الأصل، وفى هذه الحالة فإن الأصل يعتبر قد اضمحلت قيمته، وهنا يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بإثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة ذلك الأصل، ويحدد المعيار الحالات التي يتعين فيها أن تقوم المنشأة بإلغاء الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل، كما يوصى بإفصاحات معينة عن الأصول التي حدث اضمحلال في قيمتها.

نطاق المعيار

٢ – يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاضمحلال في قيمة كافة الأصول بخلاف:

(أ) المخزون (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون).

و (ب) الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨)).

و (ج) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل).

و (د) الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) مزايا العاملين).

و (هـ) الأصول المالية المدرجة في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية.

و (و) الاستثمار العقاري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري".

و (ز) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).

و (ح) تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية لشركات التأمين بموجب عقود تأمين طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) عقود التأمين.

و (ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول الجارى التخلص منها) المبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

٣ – لا يطبق هذا المعيار على المخزون أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء أو الأصول الضريبية المؤجلة أو الأصول الناشئة عن مزايا العاملين أو الأصول غير المتداولة (أو مجموعة الأصول الجارى التخلص منها) المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع لأن معايير المحاسبة المصرية الحالية السارية على هذه الأصول تتضمن متطلبات معينة لإثبات هذه الأصول والاعتراف بها وقياسها.

٤ –يطبق هذا المعيار على الأصول المالية المبوبة:

(أ) كشركات تابعة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة ".

(ب) كشركات شقيقة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) " الاستثمارات في شركات شقيقة".

(ج) كحصص ملكية فى مشروعات مشتركة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) " الترتيبات المشتركة".

وبالنسبة لاضمحلال قيمة الأصول المالية الأخرى، يتم الرجوع لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

٥ – لا يطبق هذا المعيار على الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، أو الاستثمار العقاري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤)، أو الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥).

تعريفات

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

القيمة الدفترية: وهي المبلغ الذي يتم الاعتراف به للأصل بعد خصم أى مجمع للإهلاك أو الاستهلاك أو خسائر الاضمحلال فى قيمته.

الوحدة المولدة للنقد: أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التى تولد تدفقات نقدية داخلة وتكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من غيرها من الأصول أو مجموعات الأصول.

الأصول العامة للمنشأة: وهي الأصول بخلاف الشهرة والتي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنقد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنقد.

تكاليف التخلص: وهي التكاليف الإضافية التي تتعلق مباشرة بالتخلص من أصل أو وحدة مولدة للنقد بعد استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضرائب الدخلية.

القيمة القابلة للإهلاك: هى تكلفة الأصل الثابت أو أية قيمة أخرى بديلة للتكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر.

الإهلاك (الاستهلاك): هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على لعمر الإنتاجى المقدر له (أو استهلاك الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه).

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

خسارة الاضمحلال فى القيمة: هى المبلغ الذي تزيد فيه القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد عن القيمة الاستردادية لها.

القيمة الاستردادية للأصل أو للوحدة المولدة للنقد: هى قيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.

العمر الإنتاجى إما أن يكون:

(أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل.

القيمة الاستخدامية: هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للنقد.

تحديد الأصل الذي قد يحدث اضمحلال في قيمته

٧ –تحدد الفقرات من "٨" إلى "١٧" متى يجب تحديد القيمة الاستردادية، وهذه الشروط تستخدم مصطلح "أصل" ولكنها تطبق بنفس الشكل على الأصل منفرداً أو الوحدة المولدة للنقدية.

أما بقية ما ورد فى هذا المعيار فهي مقسمة على النحو التالي:

(أ) تحدد الفقرات من "١٨" إلى "٥٧" متطلبات وشروط قياس القيمة الاستردادية. ويستخدم مصطلح "أصل" ليشير للأصل المنفرد أو لأية وحدة مولدة للنقدية.

(ب) تحدد الفقرات من "٥٨" إلى "١٠٨" شروط الاعتراف والقياس بالنسبة لخسائر اضمحلال القيمة. ويتم تناول ما يتعلق بقياس اضمحلال القيمة والاعتراف به بالنسبة للأصول الفردية بخلاف الشهرة في الفقرات من "٥٨" إلى "٦٤" أما الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٨" فإنها تتناول القياس والاعتراف بالنسبة لخسائر اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقدية وكذلك الشهرة.

(ج) تحدد الفقرات من "١٠٩" إلى "١١٦" متطلبات وشروط إلغاء خسائر اضمحلال القيمة المثبتة في فترات سابقة بالنسبة لأي أصل أو وحدة مولدة للنقدية وينطبق مصطلح "أصل " في هذه الشروط على الأصل الفردي أو أية وحدة مولدة للنقدية. وهناك شروط إضافية للأصل الفردي وردت في الفقرات من "١١٧" إلى "١٢١"، وبالنسبة للوحدة المولدة للنقدية فقد وردت الشروط الإضافية في الفقرتين "١٢٢" و"١٢٣"، وبالنسبة للشهرة فقد وردت في الفقرتين "١٢٤" و"١٢٥".

(د) تحدد الفقرات من "١٢٦" إلى "١٣٣" المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بشأن خسائر اضمحلال القيمة وإلغائها بالنسبة للأصول والوحدات المولدة للنقدية. وتحدد الفقرات من "١٣٤" إلى "١٣٧" متطلبات الإفصاح الإضافية للوحدات المولدة للنقدية الموزع عليها الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك لأغراض اختبار اضمحلال القيمة.

٨ –يضمحل الأصل عندما تتجاوز قيمته الدفترية قيمته الاستردادية والفقرات من "١٢" إلى "١٤" تقدم وصفاً لبعض الدلالات والمؤشرات على إمكانية حدوث خسائر اضمحلال في قيمة الأصل، فإذا ظهرت أي من هذه الدلالات والمؤشرات فإنه يتعين على المنشأة أن تقوم بعمل تقدير رسمي للقيمة الاستردادية، وفيما عدا ما ورد فى فقرة "١٠"، إذا لم تكن هناك أية دلالة على احتمال حدوث خسارة نتيجة الاضمحلال في قيمة الأصل فإن هذا المعيار لا يتطلب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير رسمي للقيمة الاستردادية.

٩ – يتعين على المنشأة أن تقدر في تاريخ نهاية كل فترة مالية ما إذا كان هناك أى مؤشر على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة أصل. وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير للقيمة الاستردادية للأصل.

١٠ – بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشر لاضمحلال القيمة، تقوم المنشأة بما يلي:

(أ) إجراء اختبار اضمحلال القيمة سنوياً للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجى غير محدد أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام وذلك بمقارنة قيمته الدفترية مع قيمته الاستردادية. ويمكن إجراء هذا الاختبار في أي وقت في السنة بشرط إجرائهفي نفس الوقت من كل سنة. ويجوز إجراء اختبارات للأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة. إلا أنه إذا تم الاعتراف بهذا الأصل غير الملموس أولياً أثناء السنة الحالية يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة لهذا الأصل قبل نهاية هذه الفترة.

(ب) إجراء اختبار للشهرة المقتناة فى عملية تجميع أعمال سنوياً طبقاً للفقرات من "٨٠" إلى "٩٩".

١١– قدرة الأصل غير الملموس على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية كافية لاسترداد قيمته الدفترية تخضع لدرجة أكبر من عدم التأكد وذلك قبل إتاحة الأصل للاستخدام عنها بعد اتاحته للاستخدام وبالتالي يتطلب هذا المعيار قيام المنشأة باختبار اضمحلال القيمة على الأقل مرة سنوياً وكذلك القيمة الدفترية للأصل غير الملموس الذي لم يتاح بعد للاستخدام.

١٢– وعند تقدير مدى احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار – كحد أدنى – المؤشرات التالية:

المصادر الخارجية للمعلومات:

(أ) حدوث انخفاض ملموس فى القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد.

(ب) حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي على المنشأة أثناء الفترة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه المنشأة أو في السوق التى تم تخصيص الأصل لها.

(ج) حدوث زيادة في أسعار فائدة السوق على الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة وأن يكون من المحتمل أن يكون لتلك الزيادة تأثير على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل مما يسفر عن اضمحلال ملموس في القيمة الاستردادية للأصل.

(د) إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة قيمها الرأسمالية Market Capitalization طبقاً لأسعار السوق.

المصادر الداخلية للمعلومات:

(أ) توافر دليل تقادم أو تلف مادي في الأصل.

(ب) حدوث تغييرات ملموسة ذات تأثير سلبى على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه، وهذه التغيرات تشمل تخريد الأصل والخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبط بها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطط تتعلق بالتصرف في الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع وإعادة تقدير العمر الإنتاجى للأصل بحيث يكون له نهاية محددة(*).

(ج) توافر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى سوء الأداء الاقتصادي للأصل أو يتوقع أن يكون سيئاً.

(د) من مؤشرات وجود اضمحلال عند اعتراف المستثمر بتوزيعات الأرباح فى استثمار فى شركة تابعة أو شركة شقيقة أو منشأة تحت سيطرة مشتركة ما يلي:

(١) عندما يزيد الرصيد الدفترى للاستثمار فى القوائم المالية المستقلة عن الأرصدة الدفترية الواردة فى القوائم المالية المجمعة لصافي أصول المنشأة المستثمر فيها بما فى ذلك الشهرة المرتبطة بها.

(٢) عندما تزيد التوزيعات عن إجمالي الدخل الشامل فى المنشأة المستثمر فيها فى الفترة التى يعلن فيها التوزيع.

١٣– الحالات المدرجة في الفقرة "١٢" ليست شاملة. حيث إنه يجوز أن تقوم المنشأة بتحديد دلائل أخرى تشير إلى إمكانية اضمحلال الأصل ويتطلب هذا أن تقوم المنشأة بتحديد القيمة الاستردادية أو في حالة الشهرة تقوم بإجراء اختبار اضمحلال القيمة طبقا للفقرات من "٨٠" إلى "٩٩".

(*) بمجرد أن يفى الأصل بشروط التبويب كمحتفظ به لغرض البيع (أو يدرج ضمن مجموعة مستبعدة مبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) فإنه يستبعد من نطاق هذا المعيار ويتم معالجته المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

١٤– قد تشير دلائل من التقارير الداخلية إلى احتمال اضمحلال في قيمة الأصول منها:

(أ) أن التدفقات النقدية لاقتناء الأصل أو الاحتياجات النقدية التالية لتشغيل الأصل أو صيانته، أعلى مماهو مقدر في الموازنة التقديرية.

(ب) أن تكون التدفقات النقدية الفعلية بالصافي أو أرباح التشغيل أو الخسائر الناجمة عن الأصل، أسوأ مما هو مقدر في الموازنة التقديرية.

(ج) حدوث تراجع ملموس في تقديرات التدفقات النقدية الصافية أو الأرباح التشغيلية أو الزيادة الملموسة في الخسائر المتوقعة من الأصل.

(د) وجود خسائر تشغيلية أو تدفقات نقدية خارجة للأصل عند تجميع أرقام الفترة الحالية مع الأرقام المتوقعة مستقبلاً.

١٥– كما ورد في الفقرة "١٠" يتطلب هذا المعيار إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الأقل مرة كل سنة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجى محدد أو غير المتاح للاستخدام، وكذلك الشهرة. وبغض النظر عن متى يتم تطبيق ما جاء بالفقرة "١٠" فإن مفهوم الأهمية النسبية يطبق عند تحديد هل هناك احتياج لتقييم القيمة الاستردادية للأصل. على سبيل المثال، إذا أظهرت العمليات الحسابية السابقة أن القيمة الاستردادية للأصل تتجاوز بكثير قيمته الدفترية عندئذ لا تحتاج المنشأة إلى إعادة تقييم القيمة الاستردادية ما لم يقع أي حدث يؤدى إلى استبعاد هذا الفرق وبالمثل قد تظهر التحليلات السابقة أن القيمة الاستردادية للأصل لا تتسم بأية حساسية تجاه أي مؤشر ورد في الفقرة "١٢".

١٦– كإيضاح لما ورد في الفقرة "١٥" إذا حدثت زيادة في أسعار فائدة السوق عن المعدلات الأخرى للعائد على الاستثمار في السوق أثناء الفترة، فإنه ليس مطلوباً بموجب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بعمل تقديرات رسمية للقيمة الاستردادية للأصل في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل بالزيادة في تلك الأسعار. على سبيل المثال، الزيادات في أسعار الفائدة على المدى القصير قد لا يكون لها تأثير ملموس على سعر الخصم بالنسبة للأصل الذي يكون عمره الافتراضى المتبقي طويلاً.

(ب) إذا كان من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل بالزيادة في أسعار السوق. إلا أن تحليل الحساسية السابق للقيمة الاستردادية يوضح:

(١) أنه من غير المحتمل أن يكون هناك اضمحلال جوهري في القيمة الاستردادية لأن من المحتمل حدوث زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية. على سبيل المثال: في بعض الحالات، قد يكون هناك منشأة قادرة على إظهار أنها تقوم بتسوية الإيرادات للتعويض عن أية زيادة في أسعار السوق.

أو (٢) أنه من غير المحتمل أن يؤدى الاضمحلال في القيمة الاستردادية إلى حدوث خسائر جسيمة نتيجة الاضمحلال في قيمة الأصل.

١٧- إذا كان هناك مؤشر على أن أصل ما سوف يحدث اضمحلال في قيمته، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي أو أن طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية للأصل يتعين مراجعتها وتعديلها بموجب معيار المحاسبة المصرى المطبق على هذا الأصل حتى إذا لم يتم إثبات أية خسائر ناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل.

قياس القيمة الاستردادية

١٨- يحدد هذا المعيار القيمة الاستردادية على أنها سعر بيع الأصل بالصافي أو القيمة الاستخدامية له أيهما أعلى، والفقرات من "١٩" إلى "٥٧" تحدد متطلبات قياس القيمة الاستردادية، وهذه المتطلبات تستخدم اصطلاح "أصل" ولكنه ينطبق على الأصل منفرداً أو الوحدة التي تدر نقداً.

١٩- ليس من الضروري دائماً أن نحدد سعر بيع الأصل بالصافي وقيمته الاستخدامية، على سبيل المثال، إذا تجاوز أي من هذه المبالغ القيمة الدفترية للأصل، فمعنى ذلك أنه لا يوجد اضمحلال فى قيمة الأصل وليس هناك داع لتقدير القيمة الأخرى.

٢٠- يمكن تحديد سعر البيع بالصافي حتى إذا لم يكن الأصل متداولاً في سوق نشطة، إلا أنه لن يكون ممكناً تحديد سعر البيع بالصافي في حالة عدم وجود الأساس الذي يمكن بناء عليه عمل تقديرات يعتمد عليها للقيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة. وفى هذه الحالة فإن القيمة الاستردادية للأصل يمكن اعتبار أنها قيمته الاستخدامية.

٢١- إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن القيمة الاستخدامية لأصل ما تتجاوز بشكل ملموس صافي سعر بيع هذا الأصل، فإن القيمة الاسترادادية لهذا الأصل يمكن اعتبارها سعر بيعه بالصافي، وهذا هو الحال غالبا بالنسبة لأصل يحتفظ به للبيع، وهذا لأن القيمة الاستخدامية للأصل المحتفظ به للتصرف فيه تتكون من صافي عائد التصرف حيث إن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل حتى التصرف فيه من المتوقع أن تكون ضئيلة.

٢٢- تتحدد القيمة الاسترادادية للأصل بذاته إلا فى حالة عدم إنتاج الأصل لتدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر له وبشكل مستقل عن سائر الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى، وإذا كان الحال كذلك، فإن القيمة الاسترادادية تتحدد بالنسبة للوحدة التي تولد نقدية والتي يتبعها الأصل (راجع الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٣") ما لم:

(أ) يكن سعر بيع الأصل بالصافي أعلى من قيمته الدفترية.

أو (ب) يمكن تقدير القيمة الاستخدامية للأصل لتكون قريبة من صافي سعر بيعه ويكون في الإمكان تحديد سعر البيع بالصافي له.

٢٣- فى بعض الحالات يمكن أن توفر التقديرات والمتوسطات والبيانات الحسابية المختصرة تقديراً تقريبياً بدرجة معقولة للحسابات التفصيلية الموضحة في هذا المعيار لتحديد سعر بيع الأصل بالصافي أو قيمته الاستخدامية.

قياس القيمة الاسترادادية للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجى محدد

٢٤- تتطلب الفقرة "١٠" إجراء اختبار اضمحلال القيمة لأي أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد سنوياً بمقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الاسترادادية بغض النظر عن وجود أى مؤشر عن اضمحلال القيمة. إلا أنه يجوز استخدام آخر حسابات تفصيلية عن القيمة الاسترادادية للأصل في اختبار اضمحلال القيمة في الفترة الحالية بشرط توافر الشروط التالية:

(أ) إذا كان الأصل غير الملموس لا يحقق تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر المستقل بشكل كبير عن الأصول الأخرى، وبالتالي يتم اختباره كجزء من الوحدة المولدة للنقدية التى يتبعها هذا الأصل وبالتالي لم تتغير الأصول والالتزامات المكونة لهذه الوحدة بدرجة كبيرة منذ آخر حساب للقيمة الاسترادادية.

و (ب) أن ينتج عن آخر حساب للقيمة الاسترادادية مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير.

و (ج) في ضوء الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاسترادادية، ويكون تقدير القيمة الاستردادية الحالية بأقل من القيمة الدفترية للأصل أمر بعيد الحدوث.

صافي القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع

٢٥- ملغاة.

٢٦ – ملغاة.

٢٧ – ملغاة.

٢٨- تكاليف الاستبعاد بخلاف تلك التى اعترف بها كالتزام يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع. ومن أمثلة هذه التكاليف، المصروفات القانونية وكذلك ضريبة الدمغة والضرائب المماثلة وتكاليف نقل الأصل والتكاليف الإضافية المباشرة لوضع الأصل في حالة تسمح بالبيع. إلا أن مكافآت ترك الخدمة (كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم المنشأة بعد استبعاد الأصل لا تعتبر تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

٢٩- يتطلب استبعاد أصل ما في بعض الأحيان أن يتحمل المشترى التزاماً ويكون هناك قيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع بالصافي لكل من الأصل والالتزام وتوضح الفقرة "٧٨" كيف يمكن التعامل مع هذه الحالات.

القيمة الاستخدامية

٣٠- تراعى العناصر الآتية عند حساب القيمة الاستخدامية للأصل:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

و (ب) التوقعات بشأن التغيرات الممكنة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

و (ج) القيمة الزمنية للنقود ممثلة فى أسعار الفائدة الحالية في السوق بدون مخاطر.

و (د) قيمة تحمل عدم التأكد المتأصل في الأصل.

و (هـ) العوامل الأخرى مثل عدم قابلية التسييل والتصفية والتي يظهرها السوق عند تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

٣١ – وعند إجراء تقدير للقيمة الاستخدامية لأصل ما يتم اتخاذ الإجراءات الآتية:

(أ) تقدير التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل وعن بيعه النهائي.

(ب) تطبيق سعر الخصم الملائم على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

٣٢ – يمكن إظهار العناصر الواردة في الفقرة "٣٠ (ب) و (د) و (ه) " إما كتسويات للتدفقات النقدية المستقبلية أو كتسويات لسعر الخصم، وبغض النظر عن الأسلوب الذي تتخذه المنشأة لإظهار التوقعات الخاصة بإمكانية تغير قيمة أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية فإن النتيجة يجب أن تكون إظهار القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بمعنى المتوسط المرجح لجميع النتائج الممكنة. ويوفر المرفق (أ) إرشادات إضافية عند استخدام أسلوب القيمة الحالية عند قياس قيمة الأصل المستخدم.

أسس تقدير التدفقات النقدية المستقبلية

٣٣ – عند قياس القيمة الاستخدامية يجب على المنشأة:

(أ) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على أساس افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدار العمر الإنتاجى المتبقي للأصل، ويجب إعطاء أهمية للأدلة والمؤشرات الخارجية.

(ب) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على ضوء آخر الموازنات والتوقعات التي اعتمدتها الإدارة وأن تغطى تلك التوقعات فترة خمس سنوات ما لم يكن هناك مبرراً لفترة أطول، ومع استبعاد أية تدفقات نقدية للداخل أو للخارج مستقبلية متوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة في المستقبل أو من تحسين أو دعم أداء الأصل.

(ج) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية فيما بعد الفترة التي تغطيها الموازنات والتوقعات الصادرة مؤخراً، باستخدام معدل نمو ثابت أو متجه للاضمحلال في السنوات التالية ما لم تكن هناك زيادة في المعدل لها ما يبررها، ويجب ألا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو على المدى الطويل بالنسبة للمنتجات أو الصناعات أو بالنسبة للدولة أو الدول التي تمارس فيها المنشأة نشاطها أو بالنسبة للسوق التي يستخدم فيها الأصل ما لم يكن هناك ما يبرر معدل نمواً على.

٣٤ – تقوم الإدارة بتقدير معقولية الافتراضات التي قامت عليها التنبؤات الحالية للتدفقات النقدية باختبار أسباب الفروق بين التنبوءات الماضية للتدفقات النقدية والتدفقات النقدية الفعلية، ويجب على الإدارة التأكد من أن هذه الافتراضات تتفق مع النتائج الفعلية الماضية وأن يدعم ذلك الأحداث أو الظروف التي لم تكن قائمة أثناء تحقق هذه التدفقات النقدية.

٣٥ – وبشكل عام فإن التوقعات والموازنات المالية الواضحة والتى يعتمد عليها بشأن التدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات لا تكون متاحة. ولهذا السبب، فإن تقديرات الإدارة بشأن التدفقات النقدية المستقبلية تكون قائمة على فترة أقصاها خمس سنوات، ويجوز للإدارة أن تستخدم توقعات خاصة بالتدفقات النقدية بناءً على موازنات مالية تغطى فترة أطول من خمس سنوات إذا كانت لديها الثقة بأن تلك التوقعات يعتمد عليها ويمكن أن توضح قدرة الإدارة – بناءً على الخبرة السابقة – على التوصل إلى توقعات التدفقات النقدية بدقة لفترات أطول.

٣٦ – يمكن تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل من خلال استقراء واستخلاص توقعات التدفقات النقدية القائمة على أساس الموازنات والتوقعات المالية باستخدام معدل النمو لسنوات تالية. وهذا المعدل يكون ثابتاً أو متجها للانخفاض ما لم تحدث زيادة في المعدل تتوافق مع المعلومات الموضوعية حول أنماط المنتج أو دورة العمر الإنتاجي. وإذا كان ملائماً، يكون معدل النمو صفراً أو سلبي.

٣٧ – وعندما تكون الظروف مواتية، فإنه يكون من المحتمل دخول المنافسين للسوق وتقييد النمو، لذلك فإن المنشأة سوف تواجه صعوبات لتجاوز معدلات النمو التاريخية على المدى البعيد (٢٠ سنة مثلاً) بالنسبة للمنتجات أو الصناعات أو في الدولة أو الدول التي تمارس فيها المنشأة نشاطها أو في السوق التي تستخدم فيها الأصل.

٣٨ – وعند استخدام المنشأة لمعلومات وردت في الموازنات أو التوقعات المالية، فإنها تدرس هذه المعلومات من حيث كونها تعكس افتراضات معقولة ومؤيدة وتمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي سوف تكون قائمة على مدار العمر الإنتاجي المتبقى للأصل.

العناصر المكونة لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٩ – يجب أن تتضمن التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المتواصل للأصل.

(ب) توقعات التدفقات النقدية للخارج التي تتكبدها المنشأة بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الداخلة الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) والتي يمكن أن ترجع أو توزع بشكل مباشر على الأصل بشكل معقول وثابت.

(ج) صافي التدفقات النقدية – إن وجدت – المتوقع تحصيلها (أو سدادها) لبيع الأصل أو التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجى.

٤٠ – تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم الافتراضات الثابتة بشأن الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى التضخم بشكل عام، لذلك: إذا كان سعر الخصم يشمل تأثير الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى التضخم، فإن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها بالمعدلات العادية، أما إذا كان سعر الخصم يستبعد التأثير الناجم عن زيادة الأسعار بسبب التضخم فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تكون في معدلاتها الحقيقية (ولكن تشمل زيادة أو نقص معين في الأسعار المستقبلية).

٤١ – تشمل التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية الخارجة الخدمة اليومية للأصل وكذلك التكاليف غير المباشرة المستقبلية التي ترجع بشكل مباشر أو يمكن ربطها بدرجة معقولة وبشكل ثابت باستخدام الأصل.

٤٢ – عندما لا تشمل القيمة الدفترية التدفقات النقدية الخارجة التي ستتحملها المنشأة قبل أن يكون الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع، فإن تقدير التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية يتضمن تقدير أي تدفق نقدي خارج آخر يتوقع أن تتكبده المنشأة قبل أن يكون الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع. على سبيل المثال: فإن هذا ينطبق على مبنى تحت الإنشاء أو مشروع تنموى أو عمراني لم يستكمل بعد.

٤٣ – لتجنب الازدواج يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة من أصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي لا تعتمد إلى حد كبير على التدفقات النقدية الداخلة من الأصل محل الدراسة (مثال ذلك الأصول المالية مثل العملاء).

و (ب) التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالالتزامات التى قد تم الاعتراف بها كالتزامات (مثال ذلك الموردين أو المعاشات أو المخصصات).

٤٤ – يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة ويجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مما يلي:

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.

أو (ب) تطوير أو تحسين أداء الأصل.

٤٥ – نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية قدرت للأصل في حالته الراهنة فإن القيمة الاستخدامية لا تعكس ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية أو الوفورات في التكلفة المتعلقة بذلك (مثال ذلك التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.

أو (ب) التدفقات النقدية الخارجة التي تحسن أو تزيد من أداء الأصل أو التدفقات النقدية الداخلة المتوقع أن تنشأ من هذه التدفقات الخارجة.

٤٦ – إعادة الهيكلة هي برنامج مخطط ومراقب بمعرفة الإدارة، وهويغير بشكل هام ومؤثر إما نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة أو الأسلوب الذي يؤدى به العمل. ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) إرشادات توضح التوقيت الذي تكون فيه المنشأة ملتزمة بإعادة الهيكلة.

٤٧ – عندما تلتزم المنشأة بإعادة هيكلة، فمن المتوقع أن تتأثر بعض الأصول بإعادة الهيكلة هذه، وعندما تلتزم المنشأة بإعادة الهيكلة:

(أ) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة لأغراض تحديد القيمة المستخدمة سوف تعكس وفورات التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (بناء على أحدث موازنة مالية أو تقديرات معتمدة من الإدارة)

(ب) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية لإعادة الهيكلة تتضمن مخصص إعادة الهيكلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨).

٤٨ – إلى حين تحمل المنشأة مصروفاً رأسمالياً يحسن أو يزيد من قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه الذي تم تقييمه فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة المقدرة المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من هذه المصروفات.

٤٩ – تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المصروفات المستقبلية اللازمة للمحافظة على الأصل والإبقاء عليه عند مستوى أدائه الحالي. وعندما تتكون الوحدة المولدة للنقدية من أصول لها أعمار إنتاجية مختلفة وجميعها أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن إحلال الأصول بأصول أخرى ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة، وبالمثل عندما يكون هناك أصل منفرد يتكون من أجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة فإن إحلال الأجزاء بأجزاء ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يحققها الأصل.

٥٠ – يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

أو (ب) مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

٥١ – تعكس التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة افتراضات تتفق مع طريقة تحديد سعر الخصم. وإلا يؤدى غير ذلك إلى أخذ أثر بعض الافتراضات مرتين أو يتم تجاهلها بالمرة، ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود يتم حسابها بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة فإن التدفقات النقدية هذه لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية، وحيث إنه يتم تحديد سعر الخصم قبل حساب الضريبة. فإنه يتم أيضاً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية قبل حساب الضريبة.

٥٢ – يجب أن يكون تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم الحصول عليها (أو سدادها) لاستبعاد أصل ما في نهاية عمره الإنتاجي هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه من استبعاد الأصل في معاملة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة وذلك بعد خصم التكاليف المقدرة لاستبعاد الأصل.

٥٣ – يتم تحديد صافي التدفقات النقدية التى سيتم تحصيلها (أو سدادها) من استبعاد أصل ما فى نهاية عمره الإنتاجي بطريقة مماثلة لتحديد صافي القيمة العادلة للأصل بعد خصم تكاليف البيع، فيما عدا انه عند تقدير صافي التدفقات النقدية:

(أ) تستخدم المنشأة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير للأصول المماثلة التى وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي والتي عملت في ظل ظروف مماثلة للظروف التي سيتم استعمال الأصل فيها.

(ب) يتم تسوية هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناجمة عن التضخم العام والزيادات (الانخفاضات) المستقبلية المحددة، فى حين أنه إذا استبعدت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل وسعر الخصم أثر التضخم العام فإن هذا الأثر يستبعد أيضا من صافي التدفقات النقدية عند استبعاد الأصل.

٥٣أ- تختلف القيمة العادلة عن القيمة الاستخدامية حيث تعكس القيمة العادلة الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل. وبخلاف ذلك، تعكس القيمة الاستخدامية آثار العوامل التي قد تخص المنشأة ولا تكون مطبقة على المنشآت بشكل عام. على سبيل المثال، لا تعكس القيمة العادلة أي من العوامل التالية إلى الحد الذي لا تتوفر فيها بشكل عام للمشاركين في السوق:

(أ) القيمة الإضافية المستمدة من تجميع الأصول مثل إنشاء محفظة عقارات استثمارية في مواقع مختلفة.

و (ب) علاقات الترابط بين الأصل الذي يتم قياسه والأصول الأخرى.

و (ج) الحقوق القانونية أو القيود القانونية التي تخص فقط المالك الحالي للأصل.

و (د) المنافع الضريبية أو الأعباء الضريبية التي تخص المالك الحالي للأصل.

التدفقات النقدية المستقبلية للعملات الأجنبية

٥٤ – تقدر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سوف تتحقق بها ثم يتم خصمها باستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة. وتقوم المنشأة بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة الاستخدامية.

سعر الخصم

٥٥ – سعر الخصم هو السعر قبل الضريبة الذي يعكس التقييم الحالي للسوق لكل مما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود.

و (ب) المخاطر المرتبطة بالأصل التي يتم بشأنها تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

٥٦ – أن السعر الذي يعكس التقييمات الحالية للسوق للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل هو العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار يولد تدفقات نقدية لمبالغ وتوقيت ومخاطرة مساوية لتلك التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل،

ويقدر هذا السعر من السعر الضمني في عمليات السوق الحالية لأصول مشابهة أو من تكلفة المتوسط المرجح لرأس مال منشأة مقيدة في سوق الأوراق المالية لها أصل واحد (أو محفظة أصول) مشابهة من ناحية قدرتها الخدمية المتوقعة والمخاطر المرتبطة بها مع الأصل محل الدراسة. إلا أن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل سوف لا تعكس المخاطر التي تم بشأنها تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وإلا سيحسب تأثير بعض الافتراضات مرتين.

٥٧ – عندما لا يكون السعر الخاص بأصل متوفراً بصورة مباشرةً من السوق، تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم. ويقدم المرفق (أ) إرشادات إضافية لتقدير سعر الخصم فى مثل هذه الظروف.

الاعتراف وقياس خسارة الاضمحلال فى القيمة

٥٨ – تحدد الفقرات من "٥٩" إلى "٦٤" متطلبات الاعتراف وقياس خسائر اضمحلال الأصل، وذلك بخلاف الشهرة. وتتناول الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٨" الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال للوحدات المولدة للنقدية والشهرة.

٥٩ – إذا كانت القيمة الاستردادية لأصل أقل من قيمته الدفترية فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية إلى مبلغ قيمته الاستردادية، ويعتبر ذلك الانخفاض خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة.

٦٠ – يجب الاعتراف بخسارة الاضمحلال في الأرباح أو الخسائر في الحال.

٦١ – ملغاة.

٦٢ – عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة الاضمحلال في قيمة أصل تزيد على المبلغ المثبت دفترياً لذلك الأصل، فعلى المنشأة الاعتراف بوجود التزام إذا طلب ذلك معيار محاسبة مصرى آخر.

٦٣ – بعد الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة يجب تسوية مبلغ إهلاك (استهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصاً قيمته التخريدية (المتبقية) (إن وجدت) على أساس منتظم على مدار عمره الإنتاجي المتبقي.

٦٤ – إذا تم الاعتراف بخسارة تخفيض القيمة فإنه يتم تحديد أية أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل "، وذلك بمقارنة القيمة الدفترية المعدلة للأصل مع الأساس الضريبى الخاص به.

وحدات توليد النقد والشهرة

٦٥ –توضح الفقرات من "٦٦" إلى "١٠٨" متطلبات تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل، وكذلك تحديد القيمة الدفترية بالنسبة لوحدات توليد النقد والشهرة وخسائر الاضمحلال المعترف بها.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

٦٦ – إذا كانت هناك أية دلالة على اضمحلال قيمة أى أصل فإنه يجب تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد، وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد فإنه يجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد الذي ينتمي إليها (وحدة توليد النقد للأصل).

٦٧ – لا يمكن تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل مفرد في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن ممكناً تقدير قيمة الأصل الاستخدامية لتكون مقاربة لقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع (مثال ذلك إذا لم يكن ممكناً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر للأصل على أنها ضئيلة).

(ب) إذا لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من أصول أخرى.

وفى هذه الحالات يمكن تحديد القيمة الاستخدامية فقط لوحدة توليد النقد للأصل وتبعاً لذلك قيمته الاسترادادية.

مثال:

منشأة تعدين تمتلك سكة حديد خاصة بها لدعم أنشطتها التعدينية، ومن الممكن بيع سكة الحديد الخاصة فقط بمقدار قيمتها كخردة، ولا تولد سكة الحديد الخاصة تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هى مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الموجودات الأخرى للمنجم.

ليس من الممكن تقدير القيمة الاسترادادية لسكة الحديد الخاصة لأن القيمة الاستخدامية للسكة الحديد الخاصة لا يمكن تحديدها، ومن المحتمل أنها تختلف عن قيمتها كخردة، ولذلك تقدر المنشأة القيمة الاسترادادية لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة، أى المنجم ككل.

٦٨ – أن وحدة توليد النقد للأصل كما هي معرفة في الفقرة "٦" هي أصغر مجموعة أصول تتضمن الأصل والتي تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر ومستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، وتحديد وحدة توليد النقد للأصل ينطوي على الحكم الشخصي، وإذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للاسترداد لكل أصل على حدة تحدد المنشأة أصغر مجموعة للأصول تولد أكبر تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير.

مثال:

تقوم شركة أتوبيسات بتقديم الخدمات بموجب عقد مع مجلس محلى يتطلب حداً أدنى من الخدمة في كل واحد من الخطوط الخمسة، ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط والتدفقات النقدية من كل خط بشكل منفصل، واحد الخطوط يعمل بخسارة كبيرة.

نظراً لأن المنشأة لا تملك خيار إيقاف أى خط للأتوبيسات فإن أقل مستوى للتدفقات النقدية الداخلة التي يمكن تحديدها من الاستعمال المستمر والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية التي تولدها الخطوط الخمسة معاً، ووحدة توليد النقد لكل مسار هي شركة الأتوبيسات ككل.

٦٩ – التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر هي التدفقات الداخلة للنقدية وما في حكمها والتي يتم الحصول عليها من أطراف خارج المنشأة، وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من الأصل (أو مجموعة الأصول) مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى (أو مجموعة الأصول) فإن المنشأة تأخذ في الاعتبار مختلف العوامل بما في ذلك كيفية متابعة الإدارة لعمليات المنشأة (مثل خطوط الإنتاج أو الأعمال أو المواقع الفردية أو الأحياء أو المناطق الإقليمية أو أية طريقة أخرى) ، أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات بشأن الاستمرار في استخدام أصول وعمليات المنشأة أو التصرف فيها.

٧٠ – إذا وجدت سوق نشطة للمنتج الذي ينتجه أصل أو مجموعة الأصول فإنه يجب تحديد هذا الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد وحتى ولو كان بعض أو كل هذا المنتج يستخدم داخلياً، وفى حالة تأثير التدفقات النقدية الناشئة بواسطة أصل أو وحدة توليد

نقد بسعر التحويل الداخلي عندئذ تستخدم المنشأة أفضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن أن تتحقق في معاملات تجارية بإرادة حرة وذلك عند تقديرها:

(أ) للتدفقات النقدية للداخل المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدامية للأصول أو لوحدة توليد النقد.

و (ب) للتدفقات النقدية للخارج المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدامية لأية أصول أو لوحدات توليد نقد أخرى تتأثر بالسعر التحويلي الداخلي.

٧١ – حتى ولو تم استخدام جزء من المنتج أو المنتج بأكمله الذي أنتجه أصل أو مجموعة من الأصول من قبل وحدات أخرى فى المنشأة (مثال ذلك منتجات في المرحلة المتوسطة لعملية الإنتاج) فإن هذا الأصل أو مجموعة الأصول تشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا استطاعت المنشأة بيع هذا الإنتاج في سوق نشطة، ويرجع ذلك إلى أن هذا الأصل أو مجموعة الأصول يمكنها توليد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر بشكل مستقل إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، وعند استخدام معلومات مبنية على الموازنات التقديرية / التنبؤات المالية المتعلقة بوحدة توليد نقد أو لأي أصل آخر أو وحدات توليد نقد متأثرة بأسعار التحويل الداخلى تقوم المنشأة بتعديل هذه المعلومات إذا لم تكن أسعار التحويل الداخلية تعكس أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية لإنتاج وحدة توليد النقد فى معاملات بإرادة حرة.

٧٢ – يجب تحديد وحدات توليد النقد بشكل ثابت من فترة لأخرى لنفس الأصل أو الأصول، إلا إذا كان إجراء تغيير ذلك له ما يبرره.

٧٣ – إذا حددت المنشأة أن أصلا ينتمي لوحد توليد نقد مختلفة عن وحدة أخرى في الفترات السابقة أو أن أنواع الأصول المجمعة لوحدة توليد النقد لأصل قد تغيرت فإن الفقرة "١٣٠" تتطلب افصاحات معينة حول وحدة توليد النقد إذا تم الاعتراف بخسارة الاضمحلال في القيمة أو تم إلغاؤها بالنسبة لوحدة توليد النقد.

القيمة الاستردادية والقيمة الدفترية لوحدة توليد النقد

٧٤ – القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد هى صافي سعر البيع لوحدة توليد النقد أو القيمة الاستخدامية لها أيهما أعلى، ولغرض تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد فان أية إشارة في الفقرات من"١٩" إلى "٥٧" إلى (الأصل) يجب أن تفسر على إنها إشارة لوحدة توليد نقد.

٧٥ – يجب تحديد القيمة الدفترية لوحدة توليد نقد بما يتفق مع طريقة تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد.

٧٦ – القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد:

(أ) تشمل فقط القيمة الدفترية لتلك الأصول التي يمكن أن تعزى مباشرة أو توزع على أساس معقول وثابت على وحدة توليد النقد، والتي سوف تولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المقدرة عند تحديد القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد.

(ب) لا تشمل القيمة الدفترية لأي التزام معترف به إلا إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد بدون أخذ هذا الالتزام في الاعتبار ويرجع ذلك إلى أن صافي القيمة العادلة بعد خصم تكاليف البيع والقيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول التي هي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والالتزامات التي تم الاعتراف بها (راجع الفقرتين "٢٨" و"٤٣").

٧٧ – عندما يتم تجميع الأصول في مجموعات لتقييم إمكانية الاسترداد، فإنه من الأهمية إدراج الأصول التي تولد التدفقات النقدية الداخلة من الاستعمال المستمر ضمن وحدة توليد النقد وخلاف ذلك قد تظهر وحدة توليد النقد أنها قابلة للاسترداد تماماً عندما تكون خسارة الاضمحلال قد وقعت بالفعل، وفى بعض الحالات بالرغم من أن بعض الأصول تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد النقد إلا أنه لا يمكن توزيعها على وحدة توليد النقد على أساس معقول وثابت، وقد يكون الحال كذلك بالنسبة للشهرة أو الأصول العامة للمنشأة مثل أصول المقر الرئيسي، وتوضح الفقرات من "٨٠" إلى "١٠٣" كيفية التعامل مع هذه الأصول عند اختبار وحدة توليد النقد لأغراض الاضمحلال.

٧٨ – قد يكون من الضروري أخذ بعض الالتزامات المعترف بها في الاعتبار لتحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد، وقد يحدث ذلك إذا كان التصرف في وحدة توليد النقد يتطلب أن يقوم المشترى بتحمل هذا الالتزام، وفى هذه الحالة يكون صافي سعر البيع (أو التدفق النقدي المقدر من التصرف النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المقدر لأصول وحدة توليد النقد والالتزام معاً ناقصاً تكاليف التصرف. ولأغراض إجراء مقارنة ذات معنً بين القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد وقيمتها الاستردادية تخصم القيمة الدفترية للالتزام عند تحديد كل من القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد وقيمتها الدفترية.

مثال:

تقوم شركة بتشغيل منجم وتتطلب القوانين وجوب أن يقوم المالك باستعادة الموقع إلى حالته عند استكمال عملياته التعدينية، وتشمل تكاليف الاستعادة استبدال المواد الموجودة فوق المنجم التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التعدين، وقد تم الاعتراف بمخصص لتكاليف استبدال المواد الموجودة فوق المنجم فوراً عندما أزيلت هذه المواد، كما تم الاعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة المنجم ويتم استهلاكه على مدى العمر الإنتاجي المقدر للمنجم وتبلغ القيمة الدفترية لمخصصات الاستعادة ٥٠٠، وهو مساوٍ للقيمة الحالية لتكاليف الاستعادة.

تقوم المنشأة بإجراء اختبار اضمحلال القيمة للمنجم، ووحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل، وقد استلمت المنشأة عروضا مختلفة لشراء المنجم بمبلغ مقداره حوإلى ٨٠٠، وهذا السعر يتضمن قيام المشترى بتحمل التزام استعادة المواد الموجودة فوق المنجم، وقدرت تكاليف التصرف في المنجم على أنها طفيفة، وتبلغ القيمة الاستخدامية للمنجم حوإلى ١,٢٠٠ بخلاف تكاليف الاستعادة، والقيمة الدفترية للمنجم هي ١٠٠٠.

تبلغ القيمة العادلة ناقصاً تكاليف بيع وحدة توليد النقد ٨٠٠ وهذا المبلغ يأخذ في الاعتبار تكاليف الاستعادة التي تم وضع مخصص لها، ونتيجة لذلك يتم تحديد القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الاستعادة في الاعتبار وتقدر بمبلغ ٧٠٠ (١٢٠٠ ناقصاً ٥٠٠) القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد هى ٥٠٠ (القيمة الدفترية للمنجم ١٠٠٠ ناقصاً القيمة الدفترية لمخصص تكاليف الاستعادة ٥٠٠) وبالتالي فالقيمة الاستردادية للوحدة تزيد عن القيمة الدفترية.

٧٩ – يتم أحيانا للأسباب العملية تحديد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بعد الأخذ في الاعتبار الأصول التي هي جزء من وحدة توليد النقد (مثال ذلك العملاء أو الأصول المالية الأخرى) أو الالتزامات التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية (مثال ذلك الموردين والمعاشات والمخصصات الأخرى)، وفى هذه الحالات تزاد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بمقدار القيمة الدفترية لهذه الأصول وتخفض بالقيمة الدفترية لهذه الالتزامات.

الشهرة

توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد

٨٠ – لأغراض اختبارات اضمحلال القيمة يتم توزيع الشهرة المكتسبة عند تجميع الأعمال على الوحدات التي تولد النقد أو مجموعات هذه الوحدات لدى الشركة المقتنية والمتوقع منها الاستفادة من عملية التجميع بغض النظر عن إسناد الأصول أو الالتزامات الأخرى للشركة المقتناة لهذه الوحدات أو المجموعات. وتتسم أية وحدة أو مجموعة وحدات يتم توزيع الشهرة عليها بما يلي:

(ا) أنها تمثل أدنى مستو داخل المنشأة تراقب بها الشهرة للأغراض الداخلية للإدارة.

(ب) أنها ليست أكبر من أي قطاع تشغيل كما هو معرف بالفقرة "٥" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية " قبل التجميع.

٨١ – تمثل الشهرة المقتناة من عملية تجميع أعمال المبالغ التى يدفعها المشترى توقعاً لمنافع اقتصادية مستقبلية، من الأصول غير القابلة للتحديد بشكل منفرد أو من الأصول التي لا تحقق شروط الاعتراف بشكل منفرد في القوائم المالية، والشهرة لا تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول وغالباً ما تساهم في التدفقات النقدية للوحدات المتعددة لتوليد النقد، وأحياناً لا يمكن توزيع الشهرة إلا على أساس تقديري على الوحدات الفردية المولدة للنقد وبالتالي فإن أدنى مستو داخل المنشأة يتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية أحيانا ما يتضمن عدداً من وحدات توليد النقد ترتبط بها الشهرة ولكن لا يمكن توزيعها عليهم. والإشارة لوحدة توليد النقد كما وردت في الفقرات من "٨٣" إلى "٩٩" والتي يمكن توزيع الشهرة عليها هي أيضا إشارة لمجموعة وحدات توليد النقد التي يتم توزيع الشهرة عليها.

٨٢ – يؤدى تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "٨٠" إلى اختبار اضمحلال قيمة الشهرة عند مستو يعكس الطريقة التي تقوم بها المنشأة بإدارة عملياتها والتي ترتبط بها الشهرة، وبالتالي فان إدخال أية نظم إضافية لإعداد التقارير المالية ليس ضرورياً.

٨٣ – قد لا يكون هناك توافق بين وحدة توليد النقد التي تم توزيع الشهرة عليها لأغراض اختبارات اضمحلال القيمة مع المستوى الذي تم عنده توزيع الشهرة طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية " لأغراض قياس

أرباح وخسائر العملات الأجنبية. على سبيل المثال إذا كان مطلوباً من أي منشأة بموجب معيار (١٣) توزيع الشهرة على مستويات أقل نسبياً لأغراض قياس أرباح وخسائر العملات الأجنبية عندئذ لا يطلب من المنشآت اختبار اضمحلال قيمة الشهرة عند نفس المستوى ما لم تكن المنشأة تقوم بمراقبة الشهرة عند هذا المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٨٤ – في حالة عدم إمكانية استكمال التوزيع الأولى للشهرة المكتسبة من تجميع الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها عملية التجميع عندئذ يتم استكمال التوزيع الأولى قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاقتناء.

٨٥ – طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" إذا أمكن تحديد المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال بصفة مؤقتة بنهاية الفترة التي تم فيها التجميع عندئذ تقوم الشركة المقتنية بما يلي:

(أ) المحاسبة عن عملية التجميع باستخدام القيم المؤقتة.

(ب) إثبات أية تسويات على القيم المؤقتة نتيجة استكمال المحاسبة الأولية في مدة الاثنى عشر شهراً من تاريخ الاقتناء. وفى مثل هذه الأحوال قد يكون من غير الممكن أيضاً استكمال التوزيع الأولى للشهرة المكتسبة في عملية التجميع قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها التجميع. وعندما يكون الأمر كذلك، تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الواردة بالفقرة"١٣٣".

٨٦ – إذا تم توزيع الشهرة على الوحدة المولدة للنقد وقامت المنشأة بالتصرف في أى مكون يخص هذه الوحدة يتم معاملة الشهرة المرتبطة بهذا المكون التي تم التصرف فيها على النحوالتالي:

(أ) تدرج ضمن القيمة الدفترية للمكون عند تحديد أرباح أو خسائر التصرف.

و (ب) تقاس على أساس القيم النسبية للمكون التي تم التصرف فيه وعلى أساس الجزء المتبقى في الوحدة المولدة للنقد إلا إذا استطاعت المنشأة أن تثبت أن هناك طريقة أفضل لإظهار الشهرة المرتبطة بالمكون التي تم التصرف فيه.

مثال:

تقوم منشأة ببيع مكون معين مقابل مبلغ ١٠٠ وهذا المكون جزء من وحدة توليد نقد تم توزيع الشهرة عليها، ولا يمكن تحديد الشهرة الموزعة على هذه الوحدة أو ربطها بأية مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من هذه الوحدة الإ بصفة تقديرية وتبلغ القيمة الاستردادية للجزء المحتفظ به من الوحدة المولدة للنقد ٣٠٠.

ونظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد لا يمكن تحديدها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع مجموعة من الأصول عند مستوى أقل من هذه الوحدة، لذا يتم قياس الشهرة المرتبطة بالمكون الذي تم التصرف فيه على أساس القيم النسبية للمكون الذي تم التصرف فيه والجزء المتبقي من الوحدة وبالتالي يتم إدراج ٢٥% من الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد ضمن القيمة الدفترية للمكون الذي تم التصرف فيه.

٨٧ – في حالة قيام المنشأة بإعادة تنظيم هيكلها التنظيمى بطريقة تؤدى إلى تغيير عناصر وحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها، عندئذ يتم إعادة توزيع الشهرة على الوحدات التي حدث بها تغيرات. وتتم عملية إعادة التوزيع باستخدام اسلوب القيمة النسبية كالمستخدم عند قيام المنشأة بالتصرف في أى مكون ضمن مكونات الوحدة المولدة للنقد، إلا إذا استطاعت المنشأة إثبات أن هناك طريقة أفضل للاعتراف بالشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.

مثال:

تم توزيع الشهرة من قبل على وحدة (أ) المولدة للنقد ولا يمكن تحديد هذه الشهرة أو ربطها مع مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من (أ) إلا بصفة تقديرية، ويتم تقييم الوحدة (أ) وإدخالها ضمن ثلاث وحدات أخرى مولدة للنقد وهي (ب) و (ج) و (د).

نظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة (أ) لا يمكن تحديدها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع أية مجموعة أصول عند مستوى أدنى من (أ) لذا يتم إعادة توزيعها على الوحدات (ب) و (ج) و (د) على أساس القيم النسبية للأجزاء الثلاثة من الوحدة (أ) قبل إدماج هذه الأجزاء ضمن الوحدة (ب) و (ج) و (د).

اختبار اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقد التي تتضمن شهرة

٨٨ – طبقاً للفقرة "٨١" عندما ترتبط الشهرة بوحدة مولدة للنقد ولم يتم توزيعها على هذه الوحدة يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة عندما يكون هناك مؤشر أو دلالة على احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة وذلك بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الشهرة مع قيمتها الاستردادية. ويتم الاعتراف بأية خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً لما ورد في الفقرة "١٠٤".

٨٩ – إذا تضمنت الوحدة المولدة للنقد كما وردت في الفقرة "٨٨" ضمن قيمتها الدفترية أصلاً غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد ولم يتح بعد للاستخدام وهناك إمكانية لاختبار اضمحلال قيمة هذا الأصل كجزء من هذه الوحدة، فإن الفقرة "١٠" تتطلب أيضاً إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة سنوياً.

٩٠ – يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد والتى تم توزيع شهرة عليها سنوياً أو عندما يوجد مؤشر أو دلالة تفيد احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة وذلك بمقارنة قيمتها الدفترية متضمنة الشهرة مع قيمتها الاستردادية. فإذا ما تجاوزت القيمة الاستردادية قيمة الوحدة الدفترية عندئذ لا تعتبر قيمة هذه الوحدة والشهرة الموزعة عليها قد اضمحلت أما إذا تجاوزت القيمة الدفترية القيمة الاستردادية للوحدة عندئذ تعترف المنشأة بوجود خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقا للفقرة "١٠٤".

٩١ – ٩٥ ملغاة.

توقيت اختبارات اضمحلال القيمة

٩٦ – يمكن إجراء الاختبار السنوي لقياس اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في أى وقت أثناء الفترة السنوية بشرط القيام بالاختبار فى نفس الوقت من كل سنة، ويجوز إجراء اختبار على وحدات مختلفة في توقيتات مختلفة إلا أنه إذا تم اقتناء الشهرة – أو جزء منها – الموزعة على الوحدة المولدة للنقد في عملية تجميع أعمال أثناء الفترة الحالية، عندئذ يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة قبل نهاية الفترة الحالية.

٩٧ – إذا كان إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة يتم في نفس الوقت الذي يتم فيه بالنسبة للوحدة المتضمنة الشهرة، عندئذ يتم إجراء هذا الاختبار على هذه الأصول قبل الوحدة المتضمنة للشهرة، وبالمثل عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدات مولدة للنقد تمثل مجموعة من الوحدات لمولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في نفس توقيت المجموعة التي تضم الشهرة، عندئذ يتم اختبار الوحدات الفردية قبل مجموعة الوحدات التي تتضمن الشهرة.

٩٨ – فى وقت إجراء اختبار اضمحلال القيمة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة، قد يكون هناك مؤشر أو دلالة على اضمحلال قيمة أحد الأصول بداخل الوحدة التي تتضمن الشهرة، عندئذ في مثل هذه الأحوال تقوم المنشأة باختبار اضمحلال قيمة الأصل أولاً وتعترف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد التي تتضمن الشهرة، وبالمثل قد يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي بداخل مجموعة الوحدات المولدة للنقد المتضمنة للشهرة وفي مثل هذه الأحوال أيضا تقوم المنشأة بإجراء اختبار اضمحلال القيمة أولا على الوحدة المولدة للنقد وتعترف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة هذه الوحدة قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على مجموعة الوحدات الموزعة عليها الشهرة.

٩٩ – يمكن استخدام أخر حساب تفصيلي تم إجراؤه في الفترة السابقة بالنسبة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة في الفترة الحالية بشرط تحقق الشروط التالية:

(أ) عدم حدوث تغيرات هامة في الأصول والالتزامات المكونة للوحدة منذ آخر حساب تم للقيمة الاستردادية.

و (ب) أن يكون قد نتج عن أخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير.

و (ج) بناء على تحليل الأحداث التي وقعت والظروف والأحوال التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية لا يوجد احتمال بأن تقديرات القيمة الاستردادية الحالية ستكون أقل من القيمة الدفترية للوحدة.

الأصول العامة للمنشأة

١٠٠ – تشمل الأصول العامة للمنشأة أصولاً مجمعة أو منفصلة مثل مبنى المقر الرئيسي أو قسم من المنشأة أو معدات معالجة البيانات الالكترونية أو مركز بحوث، ويحدد هيكل المنشأة ما إذا كان الأصل يفي بالتعريف الوارد في هذا المعيار بالنسبة للأصول العامة ولوحدة توليد نقد معينة، والخصائص الرئيسية للأصول العامة للمنشأة هي إنها لا تولد تدفقات نقدية داخلة بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، ولا يمكن أن تعزى قيمتها الدفترية كاملة لوحدة توليد النقد محل الدراسة.

١٠١ –نظراً لأن الأصول العامة للمنشأة لا تولد تدفقات نقدية منفصلة فإنه لا يمكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل منفرد منها إلا إذا قررت الإدارة التصرف في الأصل، ونتيجة لذلك إذا كانت هناك دلالة على أن قيمة أصل عام قد اضمحلت فإنه يتم تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد التي ينتمي لها هذا الأصل وذلك بالمقارنة مع القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد، وأية خسارة في الاضمحلال يتم الاعتراف بها بموجب الفقرة "١٠٤".

١٠٢ – عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدة توليد النقد، تقوم المنشأة بتحديد الأصول العامة التي ترتبط بالوحدة المولدة للنقد محل الدراسة:

(أ) إذا كان من الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعقول على هذه الوحدة، عندئذ تقوم المنشأة بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة بما في ذلك الجزء الخاص بالقيمة الدفترية للأصل الموزع على الوحدة مع قيمتها الاستردادية ويتم الاعتراف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "١٠٤".

(ب) إذا كان من غير الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعقول، عندئذ تقوم المنشأة بما يلي:

(١) مقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الأصل العام مع القيمة الاستردادية والاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة طبقا للفقرة "١٠٤".

و (٢) تحديد أصغر مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التى تتكون منها الوحدة المولدة للنقد محل الدراسة والتي يمكن توزيع جزء عليها من القيمة الدفترية للأصل العام على أساس ثابت ومعقول.

و (٣) مقارنة القيمة الدفترية لهذه المجموعة من الوحدات بما في ذلك الجزء الخاص بالقيمة الدفترية للأصل العام الموزع على هذه المجموعة مع القيمة الاستردادية للمجموعة ويتم الاعتراف بأية خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "١٠٤".

١٠٣ – ملغاة.

خسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد

١٠٤ – يجب الاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كانت قيمتها الاستردادية أقل من قيمتها الدفترية ويجب توزيع خسارة الاضمحلال في القيمة لتخفيض القيمة الدفترية لأصول الوحدة طبقاً للترتيب التالي:

(أ) تخفيض القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على وحدة توليد النقد (أو وحدات توليد النقد).

(ب) ثم تخفيض الأصول الأخرى للوحدة بالتناسب على أساس القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.

ويجب معاملة هذه التخفيضات في القيمة الدفترية على أنها خسائر اضمحلال في قيمة الأصول الفردية وكذلك الاعتراف بها بموجب الفقرة "٦٠".

١٠٥ – عند توزيع خسارة اضمحلال القيمة بموجب الفقرة "١٠٤" فإنه يجب عدم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى أقل من مما يلي أيهما أكبر:

(أ) القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع (إذا كان من الممكن تحديدها للأصل).

(ب) القيمة الاستخدامية للأصل (إذا كان من الممكن تحديدها).

(ج) صفر.

مبلغ خسارة الاضمحلال في القيمة الاستخدامية الذي كان سيتم توزيعه خلافاً لذلك على الأصل يتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالتناسب (مجموعة الوحدات).

١٠٦ – إذا لم توجد طريقة عملية لتقدير القيمة الاستردادية لكل أصل فردى لوحدة توليد النقد فإن هذا المعيار يتطلب توزيعاً تقديرياً لخسارة الاضمحلال بين أصول تلك الوحدة عدا الشهرة لأن كافة أصول وحدة توليد النقد تعمل معاً.

١٠٧ – إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل مفرد (راجع الفقرة "٦٧"):

(أ) يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال للأصل إذا كانت قيمته الدفترية أكبر من صافي سعر بيعه أو نتائج إجراءات التوزيع المبينة في الفقرتين "١٠٤" و"١٠٥" أيهما أكبر.

و (ب) لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة أصل إذا لم تضمحل قيمة وحدة توليد النقد المتعلقة به، وينطبق ذلك حتى ولو كان صافي سعر بيع الأصل أقل من قيمته الدفترية.

مثال:

عانت آلة من تلف مادي إلا أنها لا زالت تعمل بالرغم من أن عملها ليس جيداً كما كان، ويقل صافي سعر بيع الآلة عن قيمتها الدفترية، ولا تولد الآلة تدفقات نقدية داخلة مستقبلية من الاستخدام المستمر لها، وأصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تدخل الآلة ضمنها وتولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر لها والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي إليه الآلة، وتبين القيمة الاستردادية لخط الإنتاج أن خط الإنتاج ككل لم تضمحل قيمته.

الافتراض الأول:

الموازنات التقديرية / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس التزاما للإدارة لاستبدال الآلة.

لا يمكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للآلة بمفردها حيث إن القيمة الاستخدامية للآلة:

(أ) قد تختلف عن القيمة العادلة ناقصاً التكاليف اللازمة للبيع.

(ب) يمكن تحديدها فقط بالنسبة لوحدة توليد النقد والتي تنتمي إليها الآلة (خط الإنتاج).

لم تضمحل قيمة خط الإنتاج، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة الآلة، وبالرغم من ذلك قد تحتاج المنشأة إلى أن تعيد تقييم فترة الإهلاك أو أسلوب الإهلاك للآلة، ومن المحتمل أن الحاجة تدعوإلى فترة إهلاك أقل أو إلى أسلوب إهلاك أسرع لإظهار العمر المتبقي المتوقع للآلة أو نمط استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية.

الافتراض الثاني:

تعكس الموازنات التقديرات / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة التزام الإدارة باستبدال الآلة وبيعها في المستقبل القريب، وتقدر التدفقات النقدية من الاستخدام المستمر للآلة إلى أن يتم التصرف فيها أنها ضئيلة.

يمكن تقدير القيمة الاستخدامية للآلة بأنها قريبة من صافي سعر بيعها، وعلى ذلك يمكن تحديد القيمة الاستردادية للآلة مع عدم الاعتداد بوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الآلة (وحدة الإنتاج)، وحيث إن صافي سعر بيع الآلة أقل من قيمتها الدفترية يتم الاعتراف بخسارة اضمحلال في قيمة الآلة.

١٠٨– بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٠٤"، "١٠٥" يجب الاعتراف بأى التزام خاص بأي مبلغ متبق لخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كان ذلك مطلوباً طبقاً لأي معايير محاسبة مصرية أخرى.

عكس الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة

١٠٩– تحدد الفقرات من "١١٠" إلى "١١٦" متطلبات عكس خسارة اضمحلال قيمة أصل أو وحدة توليد النقد في السنوات السابقة، وهذه المتطلبات تستخدم مصطلح "أصل" إلا أنه يستخدم أيضاً ليشير لأي أصل مفرد أو وحدة توليد نقد، وتحتوي الفقرتان "١١٧"، "١٢١" على متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتحتوي الفقرتان "١٢٢"، "١٢٣" على متطلبات خاصة بوحدة توليد النقد، كما تحتوي الفقرتين "١٢٤"، "١٢٥" على متطلبات خاصة بالشهرة

١١٠ – على المنشأة في تاريخ نهاية كل فترة مالية تقييم ما إذا كان هناك دلالة على أن خسارة اضمحلال أى أصل معترف بها خلاف الشهرة في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو أنها أخذت فى الانخفاض، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة يجب على المنشأة تقييم القيمة الاستردادية لذلك الأصل.

١١١ – عند تقييم ما إذا كانت هناك أية دلالة على احتمال أنه لم تعد توجد خسارة في اضمحلال قيمة أى أصل خلاف الشهرة في السنوات السابقة أو أنها انخفضت فإنه يجب على المنشأة النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) زيادة القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة.

(ب) حدوث تغييرات هامة لصالح المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة أو في السوق التى ينتمي إليها الأصل.

(ج) انخفاض أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى على الاستثمارات في السوق خلال الفترة، ومن المحتمل أن يؤثر هذا الانخفاض على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل الاستخدامية وتزيد قيمة الأصل الاستردادية بصورة جوهرية.

مصادر المعلومات الداخلية

(أ) حدوث تغيرات هامة لصالح المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى الحد أو بالأسلوب الذي يستعمل به الأصل أو يتوقع استعماله، وتشمل هذه التغيرات التكاليف المتكبدة خلال الفترة لتحسين أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(ب) توافر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أفضل مما هو متوقع أو سيكون كذلك.

١١٢- تتطابق الدلائل والمؤشرات على وجود انخفاض محتمل في الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل كما ورد في الفقرة "١١١" مع الدلائل والمؤشرات على وجود اضمحلال محتمل في القيمة كما ورد في الفقرة "١٢".

١١٣ – في حالة وجود مؤشر يفيد بأن الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة بالنسبة لأصل ما بخلاف الشهرة لم تعد موجودة أو قد انخفضت فإن هذا يوضح أن العمر الإنتاجى المتبقي أو طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية قد تكون بحاجة إلى مراجعة وتسوية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى المطبق على الأصل حتى في حالة عدم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل.

١١٤ – يتعين إلغاء الخسارة المثبتة الناتجة عن اضمحلال قيمة أى أصل بخلاف الشهرة في السنوات السابقة إذا كان هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد قيمة الأصل الاستردادية منذ إثبات آخر خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة، فإذا كان الأمر كذلك، يتعين زيادة المبلغ المثبت للأصل ليصل إلى قيمته الاستردادية، ما لم تنص الفقرة "١١٧" على خلاف ذلك. وتعد هذه الزيادة عكساً لخسارة اضمحلال القيمة.

١١٥ – وتعكس عملية عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة زيادة في الخدمة المقدرة المرتقبة الخاصة بالأصل سواء من الاستخدام أو البيع منذ التاريخ الأخير الذي قامت فيه المؤسسة بإثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل، وتتطلب الفقرة "١٣٠" من المنشأة القيام بتحديد التغيرات في التقديرات التي تسبب الزيادة في الخدمة المقدرة المرتقبة، وتشمل الأمثلة عن التغيرات في التقديرات الآتي:

(أ) تغير في أساس القيمة الاستردادية (سواء كانت القيمة المستردة محددة على أساس صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية).

أو (ب) إذا كانت القيمة الاستردادية محددة على أساس القيمة الاستخدامية، فإن هذه التغيرات تشمل أى تغيير في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية أو نسبة الخصم.

أو (ج) إذا كانت القيمة الاستردادية محددة على أساس صافي القيمة البيعية، فان هذه التغيرات تشمل أي تغيير في تقدير عناصر صافي القيمة البيعية.

١١٦ – القيمة الاستخدامية للأصل قد تصبح أكبر من القيمة الدفترية وذلك ببساطة لأن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية تزداد مع اقترابها إلا أن الخدمة المرتقبة الخاصة بالأصل لم تزدد وبالتالي لا يتم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بمجرد مرور الوقت (وأحيانا ما يطلق عليها الإبقاء على الخصم) حتى وإن أصبحت القيمة الاستردادية الخاصة بالأصل أكبر من قيمته الدفترية.

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد

١١٧ – يجب ألا تتعدى القيمة الدفترية المزادة لأصل – فيما عدا الشهرة – نتيجة لعكس الخسارة الناجمة عن الاضمحلال، القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل في السنوات السابقة.

١١٨ – ملغاة.

١١٩ – يتعين إثبات عكس أية خسارة ناتجة عن اضمحلال قيمة أصل بخلاف الشهرة على الفور بقائمة الأرباح والخسائر.

١٢٠ – ملغاة.

١٢١ – بعد إثبات إلغاء الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة، يتعين تسوية مبلغ الإهلاك (الاستهلاك) في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة المثبتة المعدلة ناقصاً منها القيمة المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على العمر الإنتاجي المتبقي.

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد

١٢٢ – يتم توزيع قيمة ما تم عكسه بشأن خسائر اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة التي تولد النقد على أصول الوحدة – فيما عدا الشهرة – بالتناسب مع القيم الدفترية لهذه الأصول وتعامل الزيادات في القيم الدفترية كقيود عكسية لخسائر اضمحلال القيمة للأصول الفردية ويتم الاعتراف بها طبقاً للفقرة "١١٩".

١٢٣ – عند توجيه القيد العكسي للخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة المولدة للنقد بموجب الفقرة "١٢٢"، لا ينبغي زيادة القيمة المثبتة للأصل عن أ، ب أيهما أقل:

(أ) قيمته الاستردادية (إذا كان من الممكن تحديدها).

(ب) قيمته الدفترية التى كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل فى السنوات السابقة.

ويتم توزيع مبلغ القيد العكسي الخاص بالخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة والذي كان سيتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالنسبة والتناسب فيما عدا الشهرة.

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة

١٢٤ – لا ينبغي عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة في فترة لاحقة.

١٢٥–طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" يحظر إثبات الشهرة المكتسبة داخلياً، وأية زيادة لاحقة بعد الاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الشهرة في القيمة الاستردادية للشهرة ستكون غالباً زيادة في شهرة مكتسبة داخلياً وليست إلغاء لخسائر اضمحلال القيمة الدفترية للشهرة المقتناة.

الإفصاح

١٢٦ – بالنسبة لكل فئة من الأصول، ينبغي أن تفصح المنشأة عن الآتى:

(أ) قيمة الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة في الأرباح أو الخسائر أثناء الفترة والبنود التفصيلية الخاصة بقائمة الدخل المندرجة تحتها الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة.

(ب) مبلغ القيد العكسي للخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الدخل أثناء الفترة والبنود التفصيلية لقائمة الدخل التي تم فيها إلغاء الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة.

(ج) ملغاة.

(د) ملغاة.

١٢٧ –فئة الأصول هي مجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام متشابه في عمليات المنشأة.

١٢٨ – المعلومات المطلوبة في الفقرة "١٢٦" يمكن تقديمها مع معلومات أخرى تم الإفصاح عنها بالنسبة لفئة الأصول، على سبيل المثال، يمكن إدراج هذه المعلومات في تسوية المبلغ المثبت الخاص بالأصول الثابتة في بداية ونهاية الفترة بموجب ما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة".

١٢٩ – يتعين على المنشأة التي تقوم بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) "القطاعات التشغيلية" الإفصاح عن الآتى بالنسبة لكل قطاع تعد قوائم مالية له بناء على النموذج الأولى لإعداد القوائم المالية للمنشأة كماهو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١):

(أ) قيمة الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الأرباح.

(ب) قيمة مبالغ (القيود العكسية) الخسائر الناجمة عن الخسائر المثبتة في قائمة الأرباح والخسائر.

١٣٠ – إذا تم إثبات أو عكس أية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد ويشمل ذلك الشهرة والوحدة المولدة للنقد أثناء الفترة وإذا كانت هذه الخسارة مؤثرة بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة ككل، يتعين على المنشأة الإفصاح عن الآتى:

(أ) الأحداث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة.

(ب) قيمة الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو التي تم عكسها.

(ج) بالنسبة للأصل المنفرد:

(١) طبيعة الأصل.

(٢) القطاع الذي يمكن إعداد قوائم مالية عنه والذي يتبعه الأصل بناءً على النموذج الأولى للمنشأة الخاص بإعداد التقارير المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية" إذا كانت المنشأة تقوم بإعداد قوائم مالية للقطاعات الخاصة بها.

(د) بالنسبة للوحدة المولدة للنقد:

(١) وصف الوحدة المولدة للنقد (هل هي خط إنتاج، أم مصنع، أم مشروع، أم منطقة جغرافية، أم قطاع يتم إعداد قوائم مالية عنه) كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١).

(٢) قيمة الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو الملغاة حسب فئة الأصول أو حسب القطاع الذي يتم إعداد قوائم مالية عنه إذا كانت المنشأة تطبق ما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) وذلك طبقاً للنموذج الأولى للقوائم المالية للمنشأة.

(٣) إذا تغير مجموع الأصول لتحديد الوحدة المولدة للنقد منذ التقدير السابق للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد – إن وجد – يتعين على المنشأة وصف الطريقة الحالية أو السابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير الطريقة التي يتم بموجبها تحديد الوحدة المولدة للنقد.

(هـ) ما إذا كانت القيمة الاستردادية بالنسبة للأصل (الوحدة المولدة للنقد) هى صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية.

(و) إذا كانت القيمة الاستردادية هي صافي القيمة البيعية يفصح عن الأساس المستخدم لتحديد صافي القيمة البيعية (سواء تم تحديد سعر البيع رجوعاً إلى سوق نشطة أو بطريقة أخرى).

(ز) إذا كانت القيمة الاستردادية هي القيمة الاستخدامية يفصح عن أسعار الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق – أن وجد – للقيمة الاستخدامية.

١٣١ – تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التالية بالنسبة لإجمالي خسائر اضمحلال القيمة وإجمالي ما تم رده من مبالغ تم الاعتراف بها أثناء فترة لم يتم الإفصاح عن أية معلومات بشأنها وذلك طبقاً للفقرة "١٣٠".

(أ) الفئات الرئيسية للأصول المتأثرة بالخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة (إلغاء الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة) والتي لا يتم الإفصاح عن معلومات خاصة بها بموجب الفقرة "١١٧".

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت إلى إثبات (إلغاء) هذه الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة والتي لا يتم الإفصاح بمعلومات عنها بموجب الفقرة "١١٧"

١٣٢ – يتم تشجيع المنشأة للإفصاح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد القيمة الاستردادية للأصول (الوحدات المولدة للنقد) أثناء الفترة. ومع هذا تشترط الفقرة "١٣٤" على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد عند إدراج الشهرة أو اى أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد ضمن القيمة الدفترية لهذه الوحدة.

١٣٣ – طبقاً للفقرة "٨٤" إذا لم يتم توزيع الشهرة المكتسبة عند تجميع الأعمال أثناء الفترة على الوحدة المولدة للنقد (مجموعة الوحدات) في تاريخ القوائم المالية، عندئذ يتم الإفصاح عن قيمة الشهرة غير الموزعة مع أسباب عدم توزيع هذه القيمة.

التقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد التي تحتوي على شهرة أو أصول غير ملموسة ليس لها أعمار إنتاجية محددة

١٣٤ – تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب (أ) إلى (و) بالنسبة لكل وحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) حيث تمثل القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة والموزعة على هذه الوحدة أو الوحدات مبلغاً كبيراً بالمقارنة مع إجمالي القيمة الدفترية الخاصة بالمنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

(أ) القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على الوحدة (مجموعة الوحدات).

(ب)القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة الموزعة على الوحدة أو الوحدات.

(ج) أساس حساب القيمة الاستردادية للوحدة (القيمة الاستخدامية أو صافي القيمة العادلة)

(د) إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعات الوحدات تعتمد على القيمة الاستخدامية عندئذ يتم الإفصاح عما يلي:

(١) بيان مفصل بالافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة في التنبؤ بالتدفقات النقدية بالنسبة للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التنبؤات. وتتمثل أهم الافتراضات في الافتراضات التي تمثل حساسية كبيرة للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات.

(٢) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً، وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً.

(٣) الفترة التي تنبأت الإدارة فيها بالتدفقات النقدية بناءً على الموازنات/ التنبؤات المالية المعتمدة من الإدارة، وعند استخدام فترة تتجاوز خمس سنوات للوحدة أو الوحدات المولدة للنقد ينبغى تقديم ما يبرر ذلك.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء تنبؤات التدفقات النقدية بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات / التنبؤات مع تقديم ما يبرر استخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل بالنسبة للمنتجات أو الأنشطة أو الدولة أو الدول التي تعمل فيها المنشأة أو بالنسبة للسوق التى تعمل به الوحدة أو الوحدات.

(٥) سعر أو أسعار الخصم المطبقة على تنبؤات التدفقات النقدية.

(هـ) إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعات الوحدات تقوم على القيمة العادلة بالصافي بعد خصم تكاليف البيع يتم الإفصاح عن الأسلوب المستخدم لتحديد القيمة العادلة بالصافي، وإذا لم يتم تحديد القيمة العادلة بالصافي باستخدام سعر السوق السائد للوحدة أو الوحدات عندئذ يجب الإفصاح أيضا عن المعلومات التالية:

(١) بيان عن كل افتراض من الافتراضات الأساسية التي بناء عليها حددت الإدارة القيمة العادلة بالصافي بعد تكاليف البيع، وتتمثل الافتراضات الأساسية في تلك الافتراضات التي تمثل حساسية كبيرة للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات.

(٢) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً وكيفية وأسباب واختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً.

(أ) مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥)) الذي يتم فيه تصنيف قياس القيمة العادلة بمجمله دون أي اعتبار لأهمية تكاليف التصرف.

(ب) إذا حدث تغير في أسلوب التقييم، التغير وسبب (أسباب) إجرائه.

إذا تم تحديد القيمة العادلة ناقصاً التكلفة للبيع باستخدام تنبؤات التدفقات النقدية المخصومة يتم الإفصاح أيضاً عن المعلومات التالية:

(٣) الفترة التى استخدمتها الإدارة لإعداد تنبؤات التدفقات النقدية.

(٤) معدل النمو الذي تم استخدامه لاستخراج تنبؤات التدفقات النقدية.

(٥) سعر (أسعار) الخصم التى تم استخدامها فى تنبؤات التدفقات النقدية.

(و) في حالة وجود أى تغيير في الافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة لتحديد القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات، وأدى ذلك إلى تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الاستردادية، عندئذ يتم الافصاح عن الآتى:

(١) قيمة هذا التجاوز.

(٢) قيمة هذه الافتراضات.

(٣) قيمة التغير في الافتراض الأساسى بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تتساوى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

١٣٥ – إذا تم توزيع القيمة الدفترية للشهرة أو أى أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد أو جزء من هذه القيمة على مجموعة متعددة من الوحدات المولدة للنقد ولم يكن هذا المبلغ الموزع هاماً مقارنة بإجمالي القيمة الدفترية المحددة من قبل المنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة، عندئذ يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن إجمالي القيمة الدفترية المجمعة للشهرة أو هذه الأصول الموزعة على هذه الوحدات. بالإضافة إلى ذلك إذا كانت القيمة الاستردادية لأية وحدة من هذه الوحدات أو لهذه الوحدات تقوم على نفس الافتراض أو الافتراضات الأساسية وكان إجمالي القيمة الدفترية المجمعة لهذه الشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليست لها أعمار انتاجية محددة هامة بالمقارنة بإجمالي القيمة الدفترية التي تحددها المنشأة بالنسبة لهذه الشهرة والأصول، عندئذ تفصح المنشأة عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) إجمالي القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على هذه الوحدات.

(ب) إجمالي القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي ليس لها عمر إنتاجى محدد والموزعة على هذه الوحدات.

(ج) بيان بالافتراضات الأساسية.

(د) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً، وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية أن لم يكن ذلك مناسباً.

(هـ) في حالة وجود أى تغيير فى الافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة لتحديد القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات وأدى ذلك إلى تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الاستردادية عندئذ يتم الإفصاح عن الآتى:

(١) قيمة هذا التجاوز.

(٢) قيمة هذه الافتراضات.

(٣) قيمة التغير في الافتراض الأساسى بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تتساوى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

١٣٦ – طبقاً للفقرتين "٢٤" أو "٩٩" يجوز استخدام آخر حساب تفصيلي تم في الفترة السابقة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد (أو مجموعة الوحدات) واستخدامه في اختبار اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة (أو مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية بشرط توافر بعض الشروط، وإذا كان الأمر كذلك يتم ربط المعلومات الخاصة بهذه الوحدة (مجموعة الوحدات) المدرجة ضمن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين "١٣٤"، "١٣٥" مع الحساب المستخدم للقيمة الاستردادية.

١٣٧ – ملغاة.

ملحق (أ)

استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة الاستخدامية

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه حيث يقدم إرشادات بشأن استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس القيمة الاستخدامية وفى هذا السياق يشير مصطلح " أصل" أيضا إلى مجموعة الأصول التي تكون وحدة مولدة للنقد.

عناصر قياس القيمة الحالية

أ١ – تمثل العناصر التالية مجتمعة الفروق الاقتصادية بين الأصول:

(أ) تقدير التدفق النقدي المستقبلي أو في الحالات الأكثر تعقيداً سلسلة من التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

و (ب) التوقعات بشأن الاختلافات الممكنة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية.

و (ج) القيمة الزمنية للنقود المتمثلة في سعر الفائدة السائد في الأسواق في الوقت الحالي دون مخاطر.

و (د) مقابل تحمل درجة عدم التأكد المتأصلة في الأصل.

و (هـ) عناصر أخرى أحيانا لا يمكن تحديدها مثل عدم قابلية تسييل الأصل، وهذه العناصر تظهر من خلال المشاركين في السوق عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

أ٢– في هذا الملحق مقارنة بين منهجين لحساب القيمة الحالية ويمكن استخدام أحدهما لتقدير القيمة الاستخدامية للأصل. وطبقا للمنهج التقليدي نجد أن التسويات الخاصة بالعناصر من (ب) إلى (هـ) في الفقرة "أ١" بعاليه تدخل ضمن سعر الخصم، ولكن طبقا لمنهج التدفق النقدي المتوقع فإن العناصر (ب)، (د)، (هـ) تؤدى إلى إحداث تسويات عند الوصول إلى التدفقات النقدية المتوقعة بعد عمل التسويات الخاصة بالمخاطر. وأياً كان المنهج الذي تستخدمه المنشأة لإظهار التوقعات بشأن الاختلافات الممكنة في قيمة وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية فإن النتيجة يجب أن تكون إظهار القيمة الحالية المتوقعة من التدفقات النقدية المستقبلية أو بمعنى آخر المتوسط المرجح لجميع النتائج الممكنة.

مبادئ عامة

أ٣- يختلف الأسلوب المستخدم لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الفائدة من موقف لآخر اعتماداً على الظروف المحيطة بالأصل محل الدراسة إلا أن المبادئ العامة التالية تحكم أى تطبيق لأساليب القيمة الحالية عند قياس الأصول:

(أ) يجب أن تظهر أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية والافتراضات المتفقة مع الافتراضات المتأصلة في التدفقات النقدية المقدرة وإلا سوف يتكرر تأثير بعض الافتراضات أو سوف يتم تجاهل هذا التأثير، على سبيل المثال يمكن تطبيق سعر خصم بواقع ١٢% على تدفقات نقدية تعاقدية خاصة بقرض لعميل، هذا السعر يعكس التوقعات بشأن عدم السداد من القروض ذات السمات الخاصة، ولا يجب استخدام نفس سعر الـ ١٢% لخصم التدفقات النقدية لأن هذه التدفقات النقدية تعكس بالفعل عدم السداد في المستقبل.

(ب) يجب ألا يكون هناك اى تحيز بالنسبة للتدفقات النقدية المتوقعة وأسعار الخصم، وكذلك يجب أن تكون هذه التدفقات وأسعار الخصم خالية من أية عوامل ليس لها صلة بالأصل محل الدراسة وعلى سبيل المثال فإن إثبات صافي التدفقات النقدية المقدرة بأقل من قيمتها لدعم الربحية المستقبلية للأصل ظاهريا يعد نوعا من التحيز في عملية القياس.

(ج) يجب أن تعكس التدفقات النقدية أو أسعار الخصم مجموعة من النتائج الممكنة وليس فقط قيمة الحد الأدنى أو الحد الاقصي المحتملة.

المنهج التقليدي ومنهج التدفقات النقدية المتوقعة فيما يتعلق بالقيمة الحالية

المنهج التقليدي

أ٤- استخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة العادلة بشكل تقليدي مجموعة واحدة من التدفقات النقدية المقدرة وسعر خصم واحد والذي غالباً ما يوصف بأنه السعر المتكافئ مع المخاطر، ومن الناحية العملية يفترض المنهج التقليدي أن مبدأ واحداً لسعر الخصم يمكن أن يتضمن جميع التوقعات بشأن التدفقات النقدية المستقبلية والقسط المناسب لتحمل المخاطرة ومن ثم فإن المنهج التقليدي يركز بشدة على اختيار سعر الخصم.

أ٥- في بعض الأحوال التي – على سبيل المثال – قد يمكن فيها ملاحظة ومراقبة الأصول في السوق، قد يكون من السهل نسبياً تطبيق المنهج التقليدي، وبالنسبة للأصول ذات التدفقات النقدية التعاقدية يتفق المنهج مع الطريقة التي يوصف بها الأصل من قبل المشاركين في السوق كما هو الحال في السند ذى العائد الذي يبلغ ١٢%.

أ٦- قد لا يكون المنهج التقليدي مناسباً في معالجة بعض مشكلات القياس المعقدة مثل قياس الأصول غير المالية التي لا توجد سوق لها أو لأحد بنودها أو لأي بند يمكن مقارنته بها. ويتطلب البحث السليم عن " السعر المتكافئ مع المخاطرة" تحليل عنصرين على الأقل – وهما الأصل الموجود في السوق وله سعر فائدة واضح والأصل **الجاري قياسه**، وعندئذ يجب استنتاج سعر الخصم المناسب للتدفقات النقدية الجاري قياسها من سعر الفائدة الذي يمكن ملاحظته فى هذا الأصل الآخر، وللتوصل إلى هذا الاستنتاج يجب أن تتشابه خصائص التدفقات النقدية لهذا الأصل الآخر مع خصائص التدفقات **النقدية للأصل** الجاري قياسه وبالتالي على من يقوم بعملية القياس إجراء ما يلي:

(أ) تحديد مجموعة التدفقات النقدية التي سوف يتم تخصيمها.

(ب) تحديد أصل آخر في السوق يبدو وأن له خصائص مشابهة للتدفقات النقدية.

(ج) مقارنة مجموعات التدفقات النقدية من البندين لضمان التشابه بينهم (على سبيل المثال هل كلا المجموعتين تدفقات نقدية تعاقدية أم إحداهما تعاقدية والأخرى تدفقات نقدية مقدرة؟).

(د) تقييم ما إذا كان هناك عنصر موجود في أحد البنود وغير موجود في البند الآخر (على سبيل المثال هل أحد البنود أكثر سيولة من البند الآخر).

(هـ) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تتصرف مجموعتا التدفقات النقدية بطريقة مشابهة في الظروف الاقتصادية المتغيرة.

منهج التدفقات النقدية المتوقعة

أ٧- في بعض المواقف أحيانا يكون هذا المنهج أداة قياس أكثر فعالية من المنهج التقليدي، وعند وضع أي قياس فإن منهج التدفقات النقدية المتوقعة يستخدم جميع التوقعات بشأن التدفقات النقدية الممكنة بدلا من تدفق نقدي واحد يكون أكثر احتمالا. على سبيل المثال: قد يبلغ التدفق النقدي ١٠٠ أو ٢٠٠ أو ٣٠٠ مع احتمالات ١٠% و٦٠% و٣٠%

على التوإلى، يكون التدفق النقدي المتوقع ٢٢٠. ومن ثم يختلف منهج التدفقات النقدية المتوقعة عن المنهج التقليدي بالتركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية محل الدراسة مع مزيد من البيانات الواضحة عن الافتراضات المستخدمة في القياس.

أ٨- يسمح منهج التدفقات النقدية المتوقعة أيضا باستخدام أساليب القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفقات النقدية غير مؤكد. على سبيل المثال: يمكن الحصول على تدفق نقدي يبلغ ١٠٠٠ في سنة أو سنتين أو ثلاث سنوات مع احتمالات ١٠% و٦٠% و٣٠% على التوإلى ويوضح المثال التالي حساب القيمة الحالية المتوقعة في هذا الموقف.

البيـــــــان	القيمة الحالية	احتمال التحقق	القيمة المتوقعة
- القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ جنيه يتحقق بعد سنة بمعدل خصم ٥%	٩٥٢,٤	%١٠	٩٥,٢٤
- القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ جنيه يتحقق بعد سنتين بمعدل خصم ٥,٢٥%	٩٠٢,٧٣	%٦٠	٥٤١,٦٤
- القيمة الحلية لمبلغ ١٠٠٠ جنيه يتحقق بعد ثلاث سنوات بمعدل خصم ٥,٥ %	٨٥١,٦١	%٣٠	٢٥٥,٤٨
- القيمة الحالية المتوقعة			٨٩٢,٣٦

أ٩- تختلف القيمة الحالية المتوقعة التي تبلغ ٨٩٢,٣٦ عن الفكرة التقليدية لأفضل تقدير الذي يبلغ ٩٠٢,٧٣ (٦٠% احتمالية) وتتطلب طريقة حساب القيمة الحالية التقليدية المطبقة على هذا المثال اتخاذ قرار بشأن أي التوقيتات الممكنة للتدفقات النقدية سيتم استخدامه، وبالتالي فإنها لا تظهر احتمالات التوقيتات الأخرى وهذا نظرا لأن سعر الخصم في الطريقة التقليدية لحساب القيمة الحالية لا يمكن أن يظهر حالات عدم التأكد بشأن التوقيت.

أ١٠- يعتبر استخدام الاحتمالات أحد العناصر الأساسية لمنهج التدفقات النقدية المتوقعة ويتساءل البعض هل تخصيص الاحتمالات على التقديرات الذاتية الشخصية يؤدى إلى دقة أكثر مماهو موجود؟ ويتطلب التطبيق السليم للمنهج التقليدي كما ورد في الفقرة "أ٦" نفس التقديرات الذاتية (الحكم الشخصي) دون تقديم أية شفافية حسابية خاصة بمنهج التدفقات النقدية المتوقعة.

أ١١- كثير من التقديرات المعمول بها حالياً تتضمن بالفعل عناصر تدفقات نقدية متوقعة بصورة غير رسمية، بالإضافة إلى ذلك غالباً ما يواجه المحاسبون الحاجة إلى قياس أي أصل

باستخدام معلومات محدودة عن احتمالات التدفقات النقدية الممكنة على سبيل المثال قد يواجه المحاسب المواقف التالية:

(أ) أن تكون القيمة المقدرة ما بين ٥٠ و٢٥٠ مع عدم ترجيح أي مبلغ على الآخر وبناء على هذه المعلومات المحدودة يكون التدفق النقدي المتوقع المقدر هو ١٥٠[(٥٠ + ٢٥٠) /٢].

(ب) أن تكون القيمة المقدرة فيما بين ٥٠ و٢٥٠ ويكون المبلغ الأكثر احتمالاهو ١٠٠. إلا أن الاحتمالات الخاصة بكل مبلغ تكون غير معروفة وبناءً على المعلومات المحدودة يكون التدفق النقدي المتوقع ١٣٣,٣٣[(٥٠ + ١٠٠ + ٢٥٠) / ٣].

(ج) أن تكون القيمة المقدرة ٥٠ (١٠% احتمالية) أو ٢٥٠ (٣٠% احتمالية) أو ١٠٠ (٦٠% احتمالية) وبناء على هذه المعلومات المحدودة يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر:

١٤٠[(٥٠×١٠ر) + (٢٥٠×٣٠ر) + (١٠٠×٦٠ر)]

وفى كل حالة يكون من المحتمل أن يقدم التدفق النقدي المتوقع تقديراً أفضل للقيمة الاستخدامية من أقصي قيمة أو أدنى قيمة مقدرة.

أ١٢- يخضع تطبيق منهج التدفقات النقدية المتوقعة لقيد تناسب التكلفة مع العائد وفى بعض الأحوال قد تتاح للمنشأة بيانات موسعه وقد تستطيع أن تضع عده تصورات للتدفقات النقدية، وفى حالات أخرى قد لا تستطيع المنشأة سوى وضع تعميمات خاصة بتنوع التدفقات النقدية دون تحمل تكاليف كبيرة، وتحتاج المنشأة إلى مواءمة تكلفة الحصول على معلومات إضافية مقابل درجة الموثوقية الإضافية التي تضفيها هذه المعلومات على القياس.

أ١٣- يرى البعض أن أساليب التدفقات النقدية المتوقعة غير مناسبة وغير سليمة لقياس بند واحد أو بند مرتبط به عدد محدود من النتائج الممكنة وقد ساقوا مثالا عن أحد الأصول الذي له نتيجتين ممكنتين:

٩٠% احتمالية أن يكون التدفق النقدي ١٠ و١٠% احتمالية أن يكون التدفق النقدي ١٠٠٠ وقد لاحظوا أن التدفق النقدي المتوقع في هذا المثال يبلغ ١٠٩ وقد انتقدوا هذه النتيجة حيث إنها لا تمثل أي مبلغ من المبالغ التي يتم دفعها.

أ١٤- وتبين التأكيدات التي تتشابه مع ما تم إيضاحه عدم الاتفاق بصفة أساسية مع هدف القياس، فإذا كان الهدف هو تجميع التكاليف التي يتم تحملها فإن التدفقات النقدية المتوقعة قد لا تعطى صورة صحيحة وسليمة عن التكاليف المتوقعة إلا أن هذا المعيار يهتم بقياس القيمة الاسترادادية للأصل وهى في هذا المثال من غير المحتمل أن تكون ١٠ حتى وإن كان هذا هو التدفق النقدي الأكثر احتمالا وذلك لأن القياس الذي يبلغ ١٠ لا يتضمن عنصر عدم التأكد من التدفق النقدي عند قياس الأصل ويتم بدلا من ذلك تقديم التدفق النقدي غير المؤكد كما لو كان تدفقاً نقدياً مؤكداً. ولا توجد أية منشأة تتسم بالعقلانية تقوم ببيع أي أصل بهذه الخصائص مقابل مبلغ ١٠.

سعر الخصم

أ١٥- أيا كان المنهج الذي تتخذه المنشأة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل يجب ألا تظهر أسعار الفائدة المستخدمة لتخصيم التدفقات النقدية المخاطر التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة مقابلها وإلا سيتكرر تأثير بعض الافتراضات.

أ١٦-عندما يكون السعر المحدد للأصل غير متاح مباشرة من السوق تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم حيث يكون الغرض هو تقدير سوقي قدر الإمكان لما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجى للأصل.

و (ب) عناصر (ب) و (د) و (هـ) الواردة في فقره "أ١" إلى المدى الذي لا تتسبب فيه هذه العناصر إلى إجراء تسويات للوصول إلى التدفقات النقدية المقدرة.

أ١٧-كنقطة بداية عند إجراء هذا التقدير قد تأخذ المنشأة في حسابها المعدلات التالية:

(أ) متوسط تكلفة رأس المال المرجحة للمنشأة والمحددة باستخدام بعض الأساليب على سبيل المثال " نموذج تسعير الأصول الرأسمالية".

(ب) سعر الاقتراض المتزايد للمنشأة.

و (ج) أسعار الاقتراض الأخرى في السوق.

أ١٨- إلا أن هذه المعدلات يجب تسويتها لبيان ما يلي:

(أ) الطريقة التي يتم بها تقدير المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل من خلال السوق.

(ب) المخاطر التي ليس لها صلة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة مقابلها.

ويؤخذ في الاعتبار بعض المخاطر مثل مخاطر العملات والأسعار والمخاطر المرتبطة ببعض الدول.

أ١٩- يعتبر سعر الخصم مستقلاً عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي اتبعتها المنشأة فى شراء الأصل وذلك لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ عن الأصل لا تعتمد على الطريقة التي قامت بها المنشأة بتمويل شراء الأصل.

أ٢٠- تتطلب الفقرة "٥٥" أن يكون سعر الخصم قبل الضرائب وبالتالي عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير سعر الخصم بعد الضرائب يتم تعديل هذا الأساس ليظهر السعر قبل الضرائب.

أ٢١- تستخدم المنشأة بصفة معتادة سعر خصم واحد لتقدير القيمة الاستخدامية لأي أصل، إلا أن المنشأة تستخدم أسعار خصم مستقلة لفترات مستقبلية مختلفة تكون فيها القيمة الاستخدامية حساسة لأي اختلاف في المخاطر عن الفترات المختلفة أو تكون حساسة لتوقيت وشروط سعر الفائدة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غيرالمستمرة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة

المحتويات	فقـــــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٥
تبويب الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع	٦-١٢
الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل	٦-١٤
قياس الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة كمحتفظ به لغرض البيع	
قياس الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها)	١٥-١٩
الاعتراف بخسائر الاضمحلال فى القيمة وعكسها	٢٠-٢٥
التغييرات فى خطة بيع أصول	٢٦-٢٩
العرض والافصاح	٣٠
عرض العمليات غير المستمرة	٣١-٣٦ أ
المكاسب أو الخسائر المتصلة بالعمليات المستمرة	٣٧
عرض أصل غير متداول أو مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع	٣٨-٤٠
افصاحات إضافية	٤١-٤٢
ملحق وإرشادات التطبيق	
ملحق (ب) ملحق تطبيقى	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسلوب المحاسبة بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع وكيفية عرض العمليات غير المستمرة والإفصاح عنها، ويتطلب هذا المعيار – على وجه الخصوص – ما يلي:

(أ) قياس الأصول التى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل مع التوقف عن حساب أى إهلاك لتلك الأصول.

و (ب) عرض الأصول التى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع منفصلة فى قائمة المركز المالي كما تعرض نتائج العمليات غير المستمرة منفصلة فى قائمة الدخل.

نطاق المعيار

٢- تسرى متطلبات التبويب والعرض المنصوص عليها فى هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها[١] وعلى جميع مجموعات أصول المنشأة التى سيتم التخلص منها، كما تسرى متطلبات القياس فى هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها والمجموعات التى سيتم التخلص منها (الواردة فى الفقرة "٤") ، فيما عدا تلك الأصول الواردة فى الفقرة "٥" والتى من المزمع أن يستمر قياسها طبقاً لمعايير خاصه بكل منها.

٣- الأصول المبوبة كغير متداولة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية"، لا يعاد تبويبها كأصول متداولة إلا بعد استيفاء الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لهذا المعيار، وبالنسبة للأصول التى تقع فى الفئة التى عادة

(١) بالنسبة للأصول التى يتم تبويبها طبقاً للسيولة، تعتبر الأصول غير المتداولة هى تلك الأصول التى تحتوي على مبالغ يتوقع أن يتم استردادها بعد مرور أكثر من أثنى عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية. ويسرى نص الفقرة "٣" على تبويب تلك الأصول.

ما تعتبرها المنشأة أنها غير متداولة والتى يتم الحصول عليها بغية إعادة البيع، لا يجوز تبويبها كأصول متداولة، ما لم تستوف الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لهذا المعيار.

٤- تقوم المنشأة فى بعض الأحيان بالتخلص من مجموعة من الأصول مجتمعة فى صفقة واحدة، وقد يكون هذا التصرف مصحوباً ببعض الالتزامات المباشرة. مثل هذه المجموعة، قد تكون مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، أو وحدة واحدة، أو جزء من وحدة مولدة للنقد[١]، ويجوز أن تتضمن المجموعة أيا من الأصول أو الالتزامات بالمنشأة بما فى ذلك الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة والأصول الجارى التخلص منها بموجب الفقرة "٥" من شروط القياس التى يقتضيها هذا المعيار، وإذا كان أحد الأصول غير المتداولة يقع داخل نطاق شروط القياس التى يستلزمها هذا المعيار –يشكل جزءاً من المجموعة التى سيتم التخلص منها، فإن شروط القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار تسرى على المجموعة برمتها، بحيث يتم قياس المجموعة على أساس قيمتها الدفترية أو قيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع، أيهما اقل.وتحدد الفقرات "١٨" و"١٩" و"٢٣" المتطلبات اللازمة لقياس الأصول والالتزامات كل على حدة داخل المجموعة الجارى التخلص منها.

٥- لا تسرى أحكام القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار[٢]على الأصول التالية والتى تغطيها المعايير المبينة، إما بصفتها أصولاً مستقلة بذاتها أو أصولاً تشكل جزءاً من المجموعة الجارى التخلص منها:

(أ) أصول ضريبية مؤجلة (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)).

(ب) الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)).

(ج) الأصول المالية داخل نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

(د) الأصول غير المتداولة التي تمت المحاسبة عنها وفقاً لنموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري".

---

(١) إلا أنه بمجرد أن يكون من المتوقع تولد تدفقات نقدية من أصل ما أو من مجموعة من الأصول من بيعها، وليس من الاستمرار فى استخدامها، فإن تلك الأصول تصبح أقل اعتماداً على التدفقات النقدية المتولدة عن الأصول الأخرى، ومن ثم فإن المجموعة الجارى التخلص منها والتى كانت تشكل جزءاً من الوحدة المولدة للنقد، تصبح وحدة مولدة للنقد مستقلة بذاتها.

(٢) وذلك بخلاف الفقرتين "١٨" و"١٩" التى تستلزم قياس الأصول المعنية طبقاً لمعايير محاسبة مصرية أخرى واجبة التطبيق.

(هـ) الأصول غير المتداولة التى يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف نقطة البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥).

(و) الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين طبقاً للتعريف الوارد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧).

٥أ- متطلبات التبويب والعرض والقياس الواردة فى هذا المعيار والمطلوب تطبيقها على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة كمتحفظ بها لغرض البيع تسري أيضاً على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة المحتفظ بها للتوزيع على الملاك بصفتهم هذه (محتفظ بها للتوزيع على الملاك).

٥ب- يحدد المعيار المحاسبى المصرى هذا الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة ولا تنطبق على الإيضاحات الواردة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى على هذه الاصول (أو المجموعة) ما لم تكن هذه المعايير تتطلب:

(أ) افصاحات محددة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة.

(ب) افصاحات حول قياس الأصول والالتزامات ضمن المجموعة الجارى التخلص منها والتى تقع ضمن نظام متطلبات القياس الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) وتكون هذه الافصاحات غير موجودة أصلاً فى الإيضاحات الأخرى على القوائم المالية.

قد يكون من الضرورى عمل إفصاحات إضافية عن الأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة من أجل تطبيق المتطلبات العامة الواردة فى معيار محاسبة مصرى رقم (١) وخاصة فقرة "١٥" وفقرة ""١٢٥" من ذلك المعيار.

تبويب الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع

٦- تبوب المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع، إذا كان من المتوقع أن يتم استرداد قيمتها الدفترية، بشكل أساسى، من صفقة بيع وليس من الاستمرار فى استخدامها.

٧- ولكي تتحقق الحالة المبينة فى الفقرة السابقة، يجب أن يكون الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) متاحاً للبيع الفورى بحالته التى يكون عليها بدون أية شروط إلا شروط البيع التقليدية والمعتادة لتلك الأصول ويجب أن يكون احتمال بيعها كبيراً.

٨- وحتى يكون احتمال البيع عالياً، يجب أن يلتزم المستوى المناسب من الإدارة بخطة بيع الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها)، كما يجب أن يكون ثمة برنامج نشط لتحديد المشترى، ويجب أن يكون قد تم البدء فى إتمام الخطة. علاوة على ذلك، يجب أن يتم التسويق الجاد والنشط للأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) لبيعه بسعر معقول يتناسب مع قيمته العادلة الحالية. كما يجب أن يكون من المتوقع أن تستوفى عملية البيع الشروط التى تسمح بقيدها كعملية بيع كاملة خلال عام واحد من تاريخ التبويب – فيما عدا ماهو مسموح به فى الفقرة "٩" – ويجب أن تشير الإجراءات المتخذة لإتمام الخطة إلى عدم احتمال إحداث تغييرات جوهرية فى الخطة أو أنه سيتم التراجع عن هذه الخطة. وتعتبر موافقة المساهمين كأحد العوامل التى تؤخذ فى الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية البيع عالية الاحتمال.

٨أ – على المنشأة التى تلتزم بخطة بيع تؤدى إلى فقدان السيطرة على شركة تابعة أن تقوم بتبويب كافة أصول والتزامات هذه الشركة التابعة كمحتفظ بها لغرض البيع عندما تتحقق الشروط الواردة فى الفقرات من "٦" إلى "٨" بغض النظر عما إذا كانت المنشأة ستحتفظ بحقوق غير ذوي سيطرة فى الشركة التى كانت تابعة بعد البيع أم لا.

٩- قد تؤدى الأحداث أو الظروف إلى امتداد المدة اللازمة لإتمام البيع لأكثر من عام. إلا أن تمديد المدة اللازمة لإتمام البيع لا تحول دون تصنيف الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع إذا ما كان التأخير راجعاً إلى أحداث أو ظروف خارجة عن إرادة المنشأة، وإذا توافرت الأدلة الكافية التى تؤكد استمرار المنشأة فى التزامها بخطة بيع الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها). وكذلك يكون الحال عند استيفاء الشروط الواردة فى الملحق (ب).

١٠-قد تتضمن عمليات البيع تبادل الأصول غير المتداولة بأصول أخرى غير متداولة إذا كان لهذا التبادل جوهر تجارى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠).

١١-عندما تشترى المنشأة أصلاً غير متداول (مجموعة جارى التخلص منها) بغية التصرف فيه لاحقاً ليس إلا، عليها تبويب الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع اعتباراً من تاريخ شرائه، ويقتصر هذا التصرف على استيفاء شرط العام الواحد المنصوص عليه في الفقرة "٨" (فيما عدا ما يسمح به فى الفقرة "٩") وعلى توقع استيفاء أى شرط من الشروط الأخرى غير المستوفاة والمنصوص عليها فى الفقرتين "٧" و"٨" فى ذلك التاريخ خلال فترة قصيرة لاحقة على الشراء (عادة ما تكون ثلاثة أشهر).

١٢-فى حالة استيفاء الشروط المنصوص عليها فى الفقرتين "٧" و"٨" بعد تاريخ نهاية الفترة المالية، لا يجوز للمنشأة تبويب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع فى تلك القوائم المالية عند إصدارها. إلا أنه، عند استيفاء تلك الشروط فى تاريخ لاحق على تاريخ الميزانية، ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، فعلى المنشأة الإفصاح فى الإيضاحات عن المعلومات المبينة فى الفقرة "٤١ (أ) و (ب) و (د) ".

١٢أ- يبوب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كمحتفظ بها للتوزيع على أصحاب المنشأة عندما تكون المنشأة ملتزمة بتوزيع الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) إلى أصحاب المنشأة. من أجل تحقق ذلك يجب أن يكون الأصل متاحاً للتوزيع فوراً فى حالته الراهنة ويكون التوزيع مؤكداً. ولكي يكون التوزيع مؤكداً يجب أن تكون إجراءات إتمام التوزيع الواجبة قد بدأت ويكون هناك توقع لإستكماله خلال سنة واحدة من تاريخ التبويب. ويجب أن تشير الإجراءات الواجبة المطلوب أدائها لاستكمال التوزيع أنه من غير المتوقع حدوث تغيير جوهرى على التوزيع أو أن التوزيع سيتم التراجع فيه. وتعتبر موافقة المساهمين كأحد العوامل التى تؤخذ فى الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية التوزيع مؤكدة أم لا.

الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل

١٣-لا يجوز للمنشأة أن تصف أصلاً غير متداول (مجموعة الجارى التخلص منها) متوقف عن العمل كأصول محتفظ بها لغرض البيع، ويرجع السبب فى ذلك إلى أن القيمة الدفترية لهذا الأصل أو المجموعة سيتم استردادها بشكل أساسى من خلال الاستمرار فى الاستخدام. إلا أنه إذا استوفت مجموعة الأصول المتوقفة عن العمل الشروط المبينة فى الفقرة "٣٢ (أ)

إلى (ج) "، على المنشأة أن تقيد النتائج والتدفقات النقدية الخاصة بمجموعة الأصول هذه على أنها عمليات غير مستمرة طبقاً للفقرات "٣٣" و"٣٤" فى تاريخ التوقف عن استخدامها، وتتضمن الأصول غير المتداولة (المجموعات الجارى التخلص منها) المتوقفة عن العمل الأصول غير المتداولة (المجموعات الجارى التخلص منها) المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الاقتصادى والأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) المقرر إيقافها عن العمل بشكل نهائى بدلاً من بيعها.

١٤-لا تعالج المنشأة أصلاً غير متداول تم إيقافه عن العمل بشكل مؤقت على أنه مزمع الاستغناء عنه.

قياس الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع

قياس الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها)

١٥- تقيس المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل.

١٥أ- تقيس المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض التوزيع على أصحاب المنشأة على أساس الرصيد الدفترى أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف التوزيع أيهما أقل.

١٦-إذا استوفى أحد الأصول المشتراة حديثاً (أو المجموعة الجارى التخلص منها) الشروط اللازمة لتبويبه كمحتفظ به لغرض البيع (راجع الفقرة "١١") فإن تطبيق الفقرة "١٥"سيؤدى إلى قياس الأصل (أو المجموعة) عند الاعتراف الأولى على أساس قيمته الدفترية، كما أنه لم يبوب على هذا الأساس (على سبيل المثال، التكلفة، أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكلفة البيع أيهما أقل). وعليه، يقاس الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) الذي تم شراؤه كجزء من عملية تجميع الأعمال بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع.

١٧-إذا كان من المتوقع استغراق عملية البيع لأكثر من عام واحد، يجب على المنشأة أن تقوم بقياس تكاليف البيع بقيمتها الحالية، وبالنسبة لأية زيادة فى القيمة الحالية لتكاليف البيع التى تنشأ عن مرور الوقت، يتم قيدها فى الأرباح أو الخسائر كتكاليف تمويل.

١٨-تقاس القيمة الدفترية للأصل (أو جميع الأصول والالتزامات فى المجموعة) فوراً قبل التبويب الأولى له (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها.

١٩-عند إجراء عملية إعادة قياس لاحقة لمجموعة أصول جارى التخلص منها. يتم إعادة قياس القيمة الدفترية لأية أصول والتزمات لا تقع داخل نطاق وشروط القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار، ولكنها تدخل ضمن مجموعة أصول جارى التخلص منها ومبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها، قبل إعادة قياس القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع مجموعة الأصول الجارى التخلص منها.

الاعتراف بخسائر الاضمحلال فى القيمة وعكسها

٢٠-تقوم المنشأة بقيد الخسائر الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصول بالنسبة لأي تخفيض مبدئى أو لاحق للقيمة العادلة للأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مخصوماً منها تكاليف البيع، فى الحدود التى لم يتم فيها الاعتراف بتلك الخسائر طبقاً للفقرة "١٩".

٢١-على المنشأة الاعتراف بالأرباح الناجمة عن أية زيادة لاحقة فى القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع الأصل، بشرط ألا تتعدى قيمة خسائر الاضمحلال قيمة الأصول التراكمية التى تم الاعتراف بها إما طبقاً لهذا المعيار أو تم قيدها مسبقاً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

٢٢-على المنشأة أن تعترف بالأرباح الناجمة عن أية زيادة لاحقة فى القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع مجموعة الأصول الجارى التخلص منها:

(أ) فى الحدود التى لم يتم خلالها قيد تلك الأرباح طبقاً للفقرة "١٩".

ولكن (ب) بشرط عدم تجاوزها لقيمة خسائر الاضمحلال التراكمية فى قيمة الأصول والتى تم الاعتراف بها سواء طبقاً لهذا المعيار أو فى السابق طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) على الأصول غير المتداولة التى تقع فى نطاق شروط القياس الخاصة بهذا المعيار.

٢٣- تؤدى خسائر اضمحلال قيمة الأصول (أو أية أرباح لاحقة) المعترف بها بالنسبة لمجموعة الأصول الجارى التخلص منها إلى خفض (أو زيادة) القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة ضمن المجموعة التى تقع فى نطاق شروط القياس التى يقتضيها هذا المعيار وذلك بترتيب التوزيع الوارد فى الفقرتين "١٠٤" (أ) و (ب) و"١٢٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

٢٤- يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر التى لم يتم الاعتراف بها فى تاريخ بيع الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) فى تاريخ الاستبعاد من الدفاتر. وتظهر المتطلبات المتصلة بعملية الاستبعاد من الدفاتر فى:

(أ) الفقرات من "٦٧" إلى "٧٢" من المعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الخاص " بالأصول الثابتة".

و (ب) الفقرات من "١١٢" إلى "١١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الخاص "بالأصول غير الملموسة".

٢٥-لا يجوز للمنشأة حساب قيمة إهلاك (أو استهلاك) لأي من الأصول غير المتداولة، طالما أنها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو كانت ضمن مجموعة جارى التخلص منها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع. ويتم الاستمرار فى قيد الفوائد وغيرها من المصروفات المتعلقة بالتزامات مجموعة الأصول الجارى التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

التغييرات فى خطة بيع أصول

٢٦-إذا قامت المنشأة بتبويب الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) على أنها محتفظ بها لغرض البيع، ولكن الشروط الواردة فى الفقرات من "٧" إلى "٩" لم تعد موجودة، يجب على المنشأة أن تتوقف عن تبويب الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) على أنها محتفظ بها لغرض البيع.

٢٧-على المنشأة أن تقوم بقياس الأصل غير المتداول الذي يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو الذي تم التوقف عن تضمينه للمجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع) بأى من القيمتين التاليتين أيهما أقل:

(أ) القيمة الدفترية قبل تبويب الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصل محتفظ به لغرض البيع، مع تعديلها بأى إهلاك أو استهلاك كان من الممكن أن يتم الاعتراف به إذا لم يكن الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) قد تم تبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

أو (ب) قيمة الأصل القابلة للاسترداد فى تاريخ القرار التالي بعدم البيع[١].

(١) إذا كان الأصل غير المتداول جزءاً من وحدة مولدة للنقد، فإن القيمة القابلة للاسترداد تكون قيمته الدفترية التى كان من المفترض أن يتم الاعتراف بها بعد خصم أية خسائر اضمحلال ناتجة عن الوحدة المولدة للنقد وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) .

٢٨-على المنشأة أن تثبت أية تسوية لازمة على القيمة الدفترية للأصل غير المتداول الذي يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع ضمن الدخل الناشئ عن العمليات المستمرة فى الفترة التى لم تعد الشروط الواردة فى الفقرات من "٧" إلى "٩" مستوفاة خلالها، وعلى المنشأة إدراج التسوية المذكورة على ذات قائمة الدخل المستخدمة لإدراج المكاسب أو الخسائر الناتجة طبقاً للفقرة "٣٧" إن وجدت.

٢٩-إذا قامت المنشأة باستبعاد أصل أو التزام بذاته من مجموعة الأصول الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع، يستمر قياس الأصول والالتزامات المتبقية فى المجموعة الجارى التخلص منها كمجموعة، ويقتصر ذلك فقط على استيفاء المجموعة للشروط الواردة فى الفقرات من "٧" إلى "٩".وخلافاً لذلك، يتم قياس ما تبقى من أصول غير متداولة فى المجموعة، والتى تستوفى كل منها على حدة الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع، إما بقيمتها الدفترية أو بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل فى ذلك التاريخ. ويتوقف تبويب أية أصول غير متداولة لا تستوفى الشروط كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً للفقرة "٢٦"

العرض والإفصاح

٣٠-على المنشأة أن تعرض وتفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة والاستبعادات التى تجرى على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها)

عرض العمليات غير المستمرة

٣١-يتكون ما يطلق عليه عنصر من عناصر المنشأة العمليات والتدفقات النقدية التى يمكن تمييزها بوضوح من ناحية التشغيل ولأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة. بمعنى آخر أن العنصر كان من شأنه أن يصبح وحدة مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، خلال الاحتفاظ به لغرض البيع.

٣٢-وتعتبر العملية غير المستمرة بمثابة أحد عناصر المنشأة التى إما قد تم التصرف فيها أو تم تبويبها كمحتفظ به لغرض البيع،

و (أ) تمثل خطاً تجارياً كبيراً مستقلاً أو منطقة جغرافية للعمليات.

أو (ب) تشكل جزءاً من خطة واحدة منسقة للتصرف فى خط تجارى كبير مستقل أو منطقة جغرافية للعمليات.

أو (ج) شركة تابعة تم شراؤها بنية إعادة بيعها.

٣٣-على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) مبلغ واحد فى صلب قائمة الدخل يتضمن مجموع:

(١) أرباح العمليات غير المستمرة أو خسائرها بعد اقتطاع الضريبة.

و (٢) الأرباح أو الخسائر بعد اقتطاع الضريبة الناتجة عن القياس بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أو عن التصرف فى الأصول أو المجموعات الجارى التخلص منها والتى تتألف منها العملية غير المستمرة

(ب) تحليل المبلغ الواحد المذكور فى الفقرة "أ" وتقسيمه إلى:

(١) إيرادات العمليات غير المستمرة ومصروفاتها وأرباحها أو خسائرها قبل اقتطاع الضريبة.

و(٢) عبء الضريبة على الدخل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤).

و(٣) المكاسب أو الخسائر المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع، أو عند التصرف فى الأصول أو المجموعات الجارى التخلص منها التى تتشكل منها العملية غير المستمرة.

ويجوز عرض التحليل المذكور فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو فى صلب قائمة الدخل، وإذا تم عرض التحليل فى صلب قائمة الدخل، يتم عرضه فى بند يحدد اتصاله بالعمليات غير المستمرة، أى أن يتم عرضه مستقلاً عن العمليات المستمرة. ولا يعد التحليل المذكور لازماً بالنسبة للمجموعات الجارى التخلص منها التى تعد بمثابة شركات تابعة تم شراؤها حديثاً والتى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة "١١").

(ج) صافي التدفقات النقدية المتعلقة بكل من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل الخاصة بالعمليات غير المستمرة. ويجوز عرض هذه الإفصاحات إما فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو فى القوائم المالية ذاتها، ولا تعد هذه الإفصاحات لازمة بالنسبة للمجموعات الجارى التخلص منها المؤلفة من الشركات التابعة التى تم شراؤها حديثاً والتى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة "١١").

٣٤-على أية منشأة أن تعيد عرض الإفصاحات الواردة فى الفقرة "٣٣" عن كل فترة سابقة معروضة فى القوائم المالية.

٣٥-التسويات التى تم إدخالها فى الفترة الحالية على المبالغ التى تم عرضها مسبقاً عن العمليات غير المستمرة، والتى تتصل بشكل مباشر بالتصرف فى العمليات غير المستمرة فى فترة سابقة، يتم تبويبها مستقلة تحت بند العمليات غير المستمرة، ويتم الإفصاح عن طبيعة تلك التسويات وقيمتها وفيما يلي أمثلة للظروف التى تنشأ فيها هذه التسويات:

(أ) حل بعض المشاكل الناشئة عن شروط صفقة البيع، مثل حل تسويات سعر الشراء أو المسائل المتعلقة ببعض التعهدات من المشترى.

(ب) حل بعض المشاكل الناشئة عن والمتصلة مباشرة بعمليات العنصر قبل بيعه، مثل الالتزامات البيئية والتزامات ضمان المنتج التى يحتفظ بها البائع.

(ج) تسوية التزامات نظام مزايا العاملين شريطة أن تكون التسوية متصلة مباشرة بعملية التصرف.

٣٦-إذا توقفت المنشأة عن تصنيف أحد عناصرها على أنه محتفظ به لغرض البيع، يتم إعادة تصنيف نتائج عمليات العنصر الذي تم عرضه مسبقاً فى العمليات غير المستمرة طبقاً للفقرات من "٣٣" إلى "٣٥"، كما يتم إدراجه فى قائمة الدخل الناتج عن العمليات المستمرة عن جميع الفترات المعروضة. ويتم بيان مبالغ الفترات السابقة على أنه قد تم إعادة عرضها.

٣٦أ- على المنشأة التى تلتزم بخطة بيع تؤدى إلى فقدان السيطرة على شركة تابعة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة فى الفقرات من "٣٣" إلى "٣٦" عندما تكون الشركة التابعة تمثل مجموعة جارى التخلص منها تستوفى تعريف العمليات غير المستمرة طبقاً للفقرة "٣٢".

المكاسب أو الخسائر المتصلة بالعمليات المستمرة

٣٧-يتم إدراج أية مكاسب أو خسائر عند إعادة قياس أصل غير متداول (أو مجموعة جارى التخلص منها) والمبوب على أنه محتفظ به لغرض البيع ولا يستوفى شروط العملية غير المستمرة فى قائمة الأرباح والخسائر الناشئة عن العمليات المستمرة.

عرض أصل غير متداول أو مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

٣٨-تقوم المنشأة بعرض الأصل غير المتداول والمبوب كأصل محتفظ به لغرض البيع والأصول الداخلة ضمن مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع مستقلة عن سائر الأصول فى قائمة المركز المالي، ويتم عرض التزامات المجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع مستقلة عن الالتزامات الأخرى فى قائمة المركز المالي، ولا يتم إجراء مقاصة بين تلك الأصول والالتزامات

وعرضها كمبلغ واحد، ويتم الإفصاح عن أهم الأصول والالتزامات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع منفصلة سواء فى قائمة المركز المالي أو فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فيما عدا ما تسمح به الفقرة "٣٩". وتقوم المنشأة بعرض أى بنود مجمعة متصلة بالأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع ثم إثباتها فى الدخل الشامل الآخر.

٣٩-إذا كانت المجموعة الجارى التخلص منها عبارة عن شركة تابعة تم شراؤها مؤخراً وتستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة "١١") عندئذ يصبح الإفصاح عن أهم الأصول والالتزامات غير مطلوب.

٤٠-لا تقوم المنشأة بإعادة تبويب أو إعادة عرض المبالغ التى تم عرضها بالنسبة للأصول غير المتداولة أو الأصول والالتزامات التى تتألف منها المجموعات الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع فى قوائم المركز المالي فى الفترات السابقة.

إفصاحات إضافية

٤١-على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فى الفترة التى يتم فيها إما تصنيف الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصل محتفظ به لغرض البيع أو بيعه:

(أ) بيان بالأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها).

(ب) بيان بوقائع البيع وظروفه، أو الوقائع والظروف التى أدت إلى التصرف المتوقع، والوسيلة والتوقيت المتوقعين للتصرف المذكور.

(ج) الأرباح أو الخسائر المعترف بها طبقاً لنص الفقرات من "٢٠" إلى "٢٢" والبند الذي يتضمن تلك الأرباح والخسائر فى قائمة الدخل، وهذا فى حالة ما لم تكن تلك الأرباح والخسائر معروضة بشكل مستقل فى صلب قائمة الدخل.

(د) إن أمكن، القطاع الذي يعرض فيه الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمعروض طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤١).

٤٢-فى حالة سريان أى من الفقرة "٢٦" أو الفقرة "٢٩"، على المنشأة الإفصاح فى فترة اتخاذ القرار بتغيير خطة بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها)، عن بيان بالوقائع والظروف التى تؤدى إلى اتخاذ القرار وأثر هذا القرار على نتائج العمليات فى الفترة المعروضة وعن أية فترات سابقة عليها تم عرضها.

ملحق (أ)
إرشادات التطبيق

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) ولكنها لا تمثل جزءاً منه .

الإتاحة الفورية للبيع (الفقرة "٧")

حتى يكون الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للتبويب على أنه محتفظ به بغرض للبيع، يجب أن يتوفر للبيع الفورى فى وضعه الحالي رهناً فقط بشروط عادية ومألوفة فيما يخص مبيعات تلك الأصول (أو المجموعات الجارى التخلص منها) (الفقرة "٧"). ويتوفر الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) للبيع الفورى إذا كان لدى المنشأة حالياً النية والقدرة على نقل الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) إلى مشترٍ معين فى وضعه الحالي. وتوضح الأمثلة من (١) إلى (٣) الحالات التى يتم فيها استيفاء أو عدم استيفاء الشروط الواردة فى الفقرة "٧".

المثال (١)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسى وقد بدأت إجراءات لتحديد المشترى.

(أ) تنوى المنشأة تحويل المبنى إلى مشترٍ معين بعد إخلائه. ويكون الوقت اللازم لإخلاء المبنى عادى ومألوف لمبيعات مثل تلك الأصول. ويتم استيفاء الشرط الوارد فى الفقرة "٧" فى تاريخ الالتزام بالخطة.

(ب) ستستمر المنشأة باستخدام المبنى حتى تستكمل إنشاء مبنً جديد لمقرها الرئيسى. ولا تنوى المنشأة تحويل المبنى القائم إلى مشترٍ معين إلا بعد أستكمال إنشاء المبنى الجديد (أو إخلاء المبنى القائم). ويدل التأخير فى وقت تحويل المبنى القائم الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن المبنى غير متاح للبيع الفورى. وبالتالي لا يستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" إلا بعد استكمال إنشاء المبنى الجديد، حتى لو تم الحصول مبكراً على التزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلى للمبنى القائم.

المثال (٢)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع وبدأت إجراءات لتحديد مشترٍ. وفى تاريخ الالتزام بالخطة، يوجد قائمة لطلبيات عملاء غير مكتملة.

(أ) تنوى المنشأة بيع خط التصنيع مع عملياته. وسيتم تحويل أى طلبيات عملاء غير مكتملة فى تاريخ البيع إلى المشترى. ولن يؤثر تحويل طلبيات العملاء غير المكتملة فى تاريخ البيع على توقيت تحويل الخط. وسيتم أستيفاء الشرط الوارد فى الفقرة "٧" فى تاريخ الالتزام بالخطة.

(ب) تنوى المنشأة بيع خط التصنيع، ولكن دون عملياته ولا تنوى المنشأة تحويل الخط إلى مشترٍ معين إلا بعد إيقاف جميع عمليات الخط وإلغاء قائمة طلبيات العملاء غير المكتملة. ويدل التأخير فى وقت تحويل الخط الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن الخط غير متوفر للبيع الفورى. وبالتالي لا يستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" إلا بعد ايقاف عمليات الخط، حتى لو تم الحصول مبكراً على التزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلى للخط.

المثال (٣)

أستحوذت منشأة عن طريق تنفيذ الرهن على عقارات تشمل أرض مبانى تنوى بيعها.

(أ) لا تنوى المنشأة تحويل العقارات إلى مشترٍ معين إلا بعد إنتهائها من أعمال التجديد لزيادة قيمة بيع العقارات. ويدل التأخير فى وقت تحويل العقارات الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفورى. وبالتالي لا تستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" إلا بعد أستكمال أعمال التجديد.

(ب) بعد الانتهاء من أعمال التجديد وتبويب العقارات على أنها محتفظ بها لغرض البيع ولكن قبل الحصول على التزام مؤكد بالشراء، تدرك المنشأة الأضرار البيئية التى تحتاج لحلول. ولا زالت المنشأة تنوى بيع العقارات، إلا أن المنشأة ليس لديها القدرة على تحويل العقارات إلى مشترٍ معين إلا بعد إنجاز الحل. ويدل التأخير فى وقت تحويل العقارات الذي يحدده آخرون قبل الحصول على التزام مؤكد بالشراء بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفورى. وبالتالي لا تستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧". ويتم إعادة تبويب العقارات على أنها محتفظ بها ومستخدمة وفقاً للفقرة "٢٦".

استكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (الفقرة "٨")

المثال (٤)

حتى يكون بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للتبويب على أنه محتفظ به لغرض البيع، يجب أن يكون البيع متوقعاً جداً الفقرة "٧"، ويجب أن يتوقع أن

يكون نقل ملكية الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للإعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة الفقرة "٨". ولا يتم أستيفاء ذلك الشرط فى الحالات التالية، على سبيل المثال:

(أ) منشأة هى عبارة عن شركة تأجير وتمويل تحتفظ بمعدات لغرض البيع أو التأجير توقفت عن تأجيرها مؤخراً ولم يتم تحديد الشكل النهائى لمعاملة مستقبلية (بيع أو تأجير).

(ب) منشأة ملتزمة بخطة " لبيع " عقار قيد الاستخدام، وتتم المحاسبة عن تحويل العقار على أنه بيع مع إعادة إستئجار تمويلي.

استثناءات من الشرط الوارد فى الفقرة "٨"

يطبق الإستثناء من متطلب السنة الواحدة الوارد فى الفقرة "٨" فى حالات محدودة سيتم فيها تمديد (أو أنه تم تمديد) الفترة المطلوبة لإستكمال بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) بسبب أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وتم استيفاء شروط محددة (الفقرتين "٩" و"ب ١"). وتوضح الأمثلة من ٥ إلى ٧ تلك الحالات.

المثال (٥)

منشأة فى مجال صناعة توليد الطاقة ملتزمة بخطة ما لبيع مجموعة جارى التخلص منها تمثل حصة كبيرة من عملياتها المنتظمة. ويتطلب البيع موافقة هيئة رقابية من الممكن أن تمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحده. ولا يمكن البدء بالإجراءات اللازمة للحصول على تلك الموافقة إلا بعد معرفة المشترى والحصول على التزام مؤكد بالشراء. إلا أن التزام الشراء المؤكد يكون متوقعاً جداً خلال سنة واحدة. فى هذه الحالة، تكون الشروط الواردة فى الفقرة "ب ١ (أ) " قد تم استيفاءها للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨".

المثال (٦)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع فى وضعه الحالي وتبويب الخط على أنه محتفظ به لغرض البيع فى ذلك التاريخ. وبعد الحصول على التزام مؤكد بالشراء، تكشف فحص المشترى للأصول الأضرار البيئية التى لم يعلم بوجودها مسبقاً. والمنشأة مطالبة من قبل المشترى بإصلاح الضرر مما سيمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. إلا أن المنشأة بدأت بإجراءات لإصلاح الضرر، ومن المحتمل جداً حدوث إصلاح مرض للأضرار. وفى هذه الحالة، تكون الشروط الواردة فى الفقرة "ب ١ (أ) " قد تم استيفاؤها للأستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨".

المثال (٧)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ بـه لغـرض البيع فى ذلك التاريخ.

(أ) خلال فترة السنة الواحدة الأولية، تدهورت أوضاع السوق التى كانت قائمة فى تـاريخ تبويب الأصل مبدئياً على أنه محتفظ به لغرض البيع، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصـل بحلول نهاية الفترة. وخلال تلك الفترة، عرضت الأصل للبيـع لكنهـا لـم تتـسلم أى عروض معقولة لشراء الأصل، ورداً على ذلك قامت بتخفـيض الـسعر. واسـتمر التداول النشط للأصل بسعر معقول نظراً للتغير فى أوضاع الـسوق، لـذلك تعتبـر الشروط الواردة فى الفقرتين "٧" و"٨" قد تم استيفاؤها وفى تلك الحالـة، يـتم أيـضاً أستيفاء الشروط الواردة فى فقرة "ب ١ (ج) " للاستثناء المعين مـن متطلـب الـسنة الواحدة فى الفقرة "٨". وفى نهاية فترة السنة الأولية، يبقى الأصل مبوبـاً علـى أنـه محتفظ به لغرض البيع.

(ب) خلال فترة السنة التالية، تدهورت أوضاع السوق أكثر، ولا يتم بيـع الأصـل بحلـول نهاية تلك الفترة. وتعتقد المنشأة بأن أوضاع السوق سوف تتحسن ولـم تخفـض مـن سعر الأصل أكثر. ويستمر الإحتفاظ بالأصل على أنه لغرض البيع، ولكن بسعر يزيد عن قيمته العادلة الحالية. وفى تلك الحالة، يدل عدم تخفيض السعر بأن الأصـل غيـر متوفر للبيع الفورى كما تقتضي الفقرة "٧". بالإضافة لذلك تتطلب الفقرة "٨" أيضاً أن يتم تسويق الأصل بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية. لذلك تكون الـشروط الواردة فى الفقرة "ب ١ (ج) " لم يتم استيفاؤها للإستثناء المعين مـن متطلـب الـسنة الواحدة فى الفقرة "٨". ويتم إعادة تبويب الأصل على أنـه محـتفظ بـه ومـستخدم وفقاً للفقرة "٢٦".

تحديد ما إذا كان قد تم التنازل عن الأصل

تحدد الفقرتان "١٣" و"١٤" من هذا المعيار متطلبات معاملة الأصول على أنها متوقفـة ويوضـح المثال (٨) متى لا يتم توقف الأصل.

المثال (٨)

منشأة تتوقف عن استخدام ورشة التصنيع لأن الطلب على منتجاتها انخفض. إلا أنه تتم المحافظة على الورشة فى حالة قابلة للتشغيل ومن المتوقع أن يعاد استخدامها إذا ارتفع مستوى الطلب. لا تعتبر الورشة على أنها تم توقفها.

عرض العملية غير المستمرة التى تم توقفها

لغرض تمنع الفقرة "١٣" من هذا المعيار تبويب الأصول التى سيتم توقفها على أنها محتفظ بها لغرض البيع. لكن إذا كانت الأصول التى سيتم توقفها عبارة عن خط رئيسى من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، يتم إثباتها فى العمليات غير المستمرة فى التاريخ الذي يتم فيه توقفها ويوضح المثال (٩) هذا الأمر.

المثال (٩)

قررت منشأة معينة فى مايو ٢٠١٦ إيقاف جميع معامل القطن التى تمتلكها، والتى تشكل خطا رئيسياً من الأعمال. ويتوقف العمل بأكمله فى معامل القطن خلال السنة المنتهية فى ٢٠١٧/٦/٣٠. فى القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠١٦/٦/٣٠، يتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات مستمرة. وفى القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠١٧/٦/٣٠، تتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على إنها عمليات غير مستمرة وتقدم المنشأة الإفصاحات التى تقتضيها الفقرتان "٣٣" و"٣٤" من هذا المعيار.

توزيع خسارة الاضمحلال فى مجموعة جارى التخلص منها

تقتضي الفقرة "٢٣" من هذا المعيار أن تؤدى خسارة اضمحلال القيمة (أو أى مكسب لاحق) معترف به لمجموعة معينة جارى التخلص منها إلى تخفيض (أو زيادة) الرصيد الدفترى للأصول غير المتداولة فى المجموعة التى تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس لمعايير المحاسبة المصرية، بترتيب التوزيع المبين فى الفقرتين "١٠٤" و"١٢٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويوضح المثال (١٠) توزيع خسارة الاضمحلال فى مجموعة جارى التخلص منها.

المثال (١٠)

منشأة تخطط للتصرف فى مجموعة من أصولها (كبيع أصول). وتشكل الأصول مجموعة جارى التخلص منها، ويتم قياسها كما يلي:

	الرصيد الدفترى فى نهاية الفترة المالية قبل تبويب الأحتفاظ بغرض لبيع	**الرصيد الدفترى الذي تم إعادة قياسه مباشرة قبل تبويب الأحتفاظ بغرض البيع**
الشهرة	١,٥٠٠	١,٥٠٠
الأصول الثابتة (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤,٦٠٠	٤,٠٠٠
الأصول الثابتة (المسجلة بسعر التكلفة)	٥,٧٠٠	٥,٧٠٠
المخزون	٢,٤٠٠	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتاحة لغرض البيع	١,٨٠٠	١,٥٠٠
المجموع	١٦,٠٠٠	١٤,٩٠٠

- تعترف المنشأة بخسارة قيمتها ١,١٠٠ (١٦,٠٠٠ – ١٤,٩٠٠) مباشرة قبل تصنيف المجموعة الجارى التخلص منها على أنها محتفظ بها لغرض البيع.
- تقدر المنشأة القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للمجموعة الجارى التخلص منها بقيمة ١٣,٠٠٠ ولأن المنشأة تقيس المجموعة الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع برصيدها الدفترى أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل، تعترف المنشأة بخسارة الاضمحلال بقيمة ١,٩٠٠ (١٤,٩٠٠–١٣,٠٠٠) عند تصنيف المجموعة بشكل أولي على أنها محتفظ بها بغرض البيع.
- يتم توزيع خسارة الاضمحلال للأصول غير المتداولة التى تنطبق عليها متطلبات قياس معايير المحاسبة المصرية. لذلك لا يتم توزيع خسارة اضمحلال للمخزون والأصول المالية المتاحة لغرض البيع. ويتم توزيع الخسارة على الأصول الأخرى حسب ترتيب التوزيع الموضح فى الفقرتين "١٠٤" و"١٢٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

ويمكن توضيح التخصيص كما يلي:

	الرصيد الدفترى الذي تم إعادة قياسه مباشرة قبل تبويب الأحتفاظ لغرض البيع	**خسارة الاضمحلال الموزعة**	**الرصيد الدفترى بعد توزيع خسارة الاضمحلال**
الشهرة	١,٥٠٠	(١,٥٠٠)	٠
الأصول الثابتة (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤,٠٠٠	(١٦٥)	٣,٨٣٥
الأصول الثابتة (المسجلة بسعر التكلفة)	٥,٧٠٠	(٢٣٥)	٥,٤٦٥
المخزون	٢,٢٠٠	–	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتاحة لغرض البيع	١,٥٠٠	–	١,٥٠٠
المجموع	١٤,٩٠٠	(١,٩٠٠)	١٣,٠٠٠

أولاً– تخفض خسارة الاضمحلال أى مبلغ للشهرة ثم يتم توزيع الخسارة المتبقية للأصول الأخرى على أساس تناسبى على الرصيد الدفترى لتلك الأصول.

عرض العمليات غير المستمرة فى قائمة الدخل

تقتضي الفقرة "٣٣" من هذا المعيار من المنشأة الإفصاح عن مبلغ واحد فى قائمة الدخل مع تحليل فى الإيضاحات أو قسم من قائمة الدخل للعمليات غير المستمرة منفصلاً عن العمليات المستمرة. ويوضح المثال (١١) كيف يمكن استيفاء هذه المتطلبات.

المثال (١١)

شركة س ص – قائمة الدخل للسنة المنتهية فى ٢٠١٧/٦/٣٠ (يوضح تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

	٢٠١٧	٢٠١٦
العمليات المستمرة		
الإيراد	×	×
تكلفة المبيعات	(×)	(×)
إجمالي الربح	×	×
إيرادات أخرى	×	×
تكاليف التوزيع	(×)	(×)
مصاريف إدارية	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
أرباح من الشركات الشقيقة	×	×
الربح قبل الضريبة	×	×
ضريبة الدخل	(×)	(×)
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
العمليات غير المستمرة		
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة (أ)	×	×
ربح الفترة	×	×
أصحاب حقوق الملكية فى الشركة الأم		
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة	×	×
ربح الفترة الخاص بأصحاب حقوق ملكية الشركة الأم	×	×
أصحاب الحصص غير المسيطرة		
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة	×	×
ربح الفترة الخاص بأصحاب الحصص غير المسيطرة	×	×
ربح الفترة	×	×

(أ) يتم الإفصاح عن التحليلات المطلوبة فى الإيضاحات .

عرض الأصول غير المتداولة أو المجموعات الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

تتطلب الفقرة "٣٨" من هذا المعيار من المنشأة عرض الأصل غير المتداول المبوب على أنه محتفظ به لغرض البيع وأصول المجموعة الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى فى قائمة المركز المالي. كما يتم أيضاً عرض التزامات المجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى فى قائمة المركز المالي. ولا يتم مقاصة هذه الأصول والالتزامات ويتم عرضها كمبلغ واحد. ويوضح المثال (١٢) هذه المتطلبات.

المثال (١٢)

فى نهاية عام ٢٠١٧/٢٠١٦ قررت المنشأة التصرف بجزء من أصولها (والالتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر). ويتخذ التصرف، الذي يستوفى الشروط الواردة فى الفقرتين "٧" و"٨" ليتم تبويبه على أنه محتفظ به لغرض البيع، شكل مجموعتين جارى التخلص منهما، على النحو التالي:

	المبلغ المسجل بعد تبويب الإحتفاظ بغرض البيع	
	مجموعة جارى التخلص منها (١)	مجموعة جارى التخلص منها (٢)
أصول ثابتة	٤,٩٠٠	١,٧٠٠
أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل	١,٤٠٠ (أ)	–
الالتزامات	(٢,٤٠٠)	(٩٠٠)
صافي القيمة الدفترية للمجموعة الجارى التخلص منها	٣,٩٠٠	٨٠٠

تعرض المجموعات الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع فى قائمة المركز المالي على النحو التالي:

(أ) تم الأعتراف بمبلغ ٤٠٠ متعلق بهذه الأصول مباشرة فى بنود قائمة الدخل الشامل الآخر.

	٢٠١٧/٢٠١٦		٢٠١٦/٢٠١٥
الأصول			
الأصول غير المتداولة			
(أ)	×		×
(ب)	×		×
(ج)	×		×
	×		×
الأصول المتداولة			
(د)	×		×
(هـ)–	×		×
	×		×
الأصول غير المتداولة المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع	٨,٠٠٠		–
	×		×
مجموع الأصول	×		×
حقوق الملكية والالتزامات			
حقوق الملكية الخاصة بأصحاب حقوق الملكية فى الشركة الأم			
(و)	×		×
(ز)	×		×
المبالغ المعترف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر ومتراكم بحقوق الملكية المتعلقة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع	٤٠٠		–
	×		×
حقوق غير ذوى السيطرة	×		×
مجموع حقوق الملكية	×		×
الالتزامات غير المتداولة			
(ح)	×		×
(ط)	×		×
(ى)	×		×
	×		×

	٢٠١٧/٢٠١٦		٢٠١٦/٢٠١٥
الالتزامات المتداولة			
(ك)	×		×
(ل)	×		×
(م)	×		×
	×		×
الالتزامات المرتبطة مباشرة بالأصول غير المتداولة المبوبة على أنها محتفظ بها بغرض البيع	٣,٣٠٠		–
	×		×
مجموع الالتزامات	×		×
مجموع حقوق الملكية والالتزامات	×		×

لا تنطبق متطلبات عرض الأصول (أو المجموعات الجارى التخلص منها) المبوبة على أنها محتفظ به الغرض البيع فى نهاية الفترة المالية بأثر رجعى. لذلك لا يتم إعادة عرض قائمة المركز المالي المقارنة لأي فترات سابقة.

قياس وعرض الشركات التابعة المقتناه بهدف إعادة البيع والمبوبة على إنها محتفظ بها لغرض البيع

لا يتم إعفاء الشركة التابعة المقتناه بهدف البيع من التجميع وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) ولكن إذا أستوفت الشروط الواردة فى الفقرة "١١"، فإنه يتم عرضها كمجموعة جارى التخلص منها مبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع. ويوضح المثال (١٣) هذه المتطلبات.

مثال (١٣)

استحوذت المنشأة (أ) على المنشأة (ح) التى هى شركة قابضة ذات شركتين تابعتين، ق١ وق٢. وتم الاستحواذ على الشركة التابعة ق٢ بهدف بيعها وهي تستوفى شروط تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض البيع. ووفقاً للفقرة "٣٢ (ج) "، تكون الشركة التابعة ق٢ أساساً هى أيضاً عملية غير مستمرة.

إن القيمة العادلة المقدرة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للشركة التابعة ق٢ هى ١٣٥ وتحاسب المنشأة (أ) عن الشركة التابعة ق٢ كما يلي:

* تقيس الشركة (أ) مبدئياً الالتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة ق٢ بالقيمة العادلة، مثلاً ٤٠.

* تقيس الشركة (أ) مبدئياً الأصول المشتراة بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالشركة التابعة ق٢ مثلاً ١٣٥ زائد القيمة العادلة للالتزامات القابلة للتحديد ٤٠ أى ١٧٥.

و* فى نهاية الفترة المالية، تعيد الشركة (أ) قياس المجموعة الجارى التخلص منها بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع – إيهما أقل مثلاً ١٣٠. ويتم إعادة قياس الالتزامات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها مثلاً ٣٥. ويتم قياس إجمالي الأصول بما يلي: ١٣٠ + ٣٥ أى ١٦٥.

* فى نهاية الفترة المالية تعرض الشركة (أ) الأصول والالتزامات بشكل منفصل عن الأصول والالتزامات الأخرى فى قوائمها المالية المجمعة كماهو موضح فى المثال (١٢).

و* فى قائمة الدخل، تعرض الشركة (أ) مجموع الربح أو الخسارة بعد الضريبة للشركة التابعة ق٢، الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند إعادة القياس اللاحق للشركة التابعة ق٢ التى تساوي إعادة القياس لمجموعة التصرف من ١٣٥ إلى ١٣٠.

وغير مطلوب التحليل الإضافى للأصول والالتزامات أو التغير فى قيمة المجموعة الجارى التخلص منها.

ملحق (ب)

ملحق تطبيقى

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع

ب ١ – كماهو مشار في الفقرة "٩"، لا يمنع تمديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع تبويب الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) على أنه محتفظ بها لغرض البيع إذا نتج التأخير عن احداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وإذا كانت توجد أدلة كافية بأن المنشأة ستظل ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها). لذلك فإن الاستثناء من متطلب السنة الواحدة في الفقرة "٨" ينطبق في الحالات التالية التي تنشأ فيها مثل هذه الأحداث أو الظروف:

(أ) في تاريخ إلزام المنشأة نفسها بخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) تتوقع بشكل معقول بأن الآخرين (ليس المشترى) سيفرضون شروطاً على نقل الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) بما يؤدى إلى تحديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع.

و(١) لا يمكن البدء بالإجراءات الضرورية للوفاء بتلك الشروط إلى أن يتم الحصول على التزام شراء مؤكد.

و (٢) إن التزام الشراء المؤكدهو عالى التوقع خلال سنة واحدة.

(ب) تحصل المنشأة على التزام شراء مؤكد، ونتيجة لذلك يفرض المشترى أو آخرون بطريقة غير متوقعة شروطاً على نقل الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوبة مسبقاً على أنه محتفظ به لغرض البيع مما سوف يمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع.

و (١) تم اتخاذ الاجراءات اللازمة في الوقت المناسب للوفاء بالشروط.

و (٢) يتوقع إيجاد حل ملائم لعوامل التأخير.

(ج) خلال فترة السنة الأولى، تنشأ ظروف اعتبرت سابقاً غير محتملة، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوب سابقاً على أنه محتفظ به لغرض البيع في نهاية تلك السنة.

و(١) اتخذت المنشأة خلال فترة السنة الأولى إجراءات ضرورية لمواجهة التغيير في الظروف.

و(٢) يتم تداول الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) بشكل نشط وبسعر معقول، في ضوء التغيير في الظروف.

و (٣) يتم تلبية الشروط الواردة في الفقرتين "٧" و"٨"

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)

الاستثمار العقارى

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)
الاستثمار العقاري

المحتويات	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢ – ٤
تعريفات	٥ – ١٥
الاعتراف	١٦ – ١٩
القياس عند الاعتراف الأولى	٢٠ –٢٩
القياس بعد الاعتراف الأولى	٣٠ – ٥٦
السياسات المحاسبية	٣٠
الإفصاح عن القيمة العادلة	٣٢
نموذج القيمة العادلة	٣٣–٥٥
نموذج التكلفة	٥٦
التحويلات	٥٧–٦٥
الاستبعادات	٦٦ – ٧٣
الإفصاح	٧٤ – ٧٩
ملغاة	٧٤
افصاح	٧٥
نموذج القيمة العادلة	٧٦ – ٧٨
نموذج التكلفة	٧٩
تاريخ السريان والقواعد الانتقالية	٨٠–٨٢

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)
الاستثمار العقاري

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية والإفصاحات المطلوبة بشأنها.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على الاعتراف والقياس والإفصاح عن الاستثمارات العقارية.

٣- يطبق هذا المعيار ضمن أمور أخرى على قياس الإستثمارات العقارية المؤجرة تأجيراً تشغيلياً فى القوائم المالية للمؤجر.

٤- لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).

و(ب) حقوق التعدين والتنقيب واستخراج المعادن مثل البترول والغازات الطبيعية وغيرها من الموارد غير المتجددة.

تعريفات

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

القيمة الدفترية: هى القيمة التى يظهر بها الأصل فى قائمة المركز المالي.

التكلفة: هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لمدفوعات أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل من أجل إقتنائه أو إنشائه أو القيمة التى تنسب لهذا الاصل عند الاعتراف الاولى طبقاً للشروط المحددة لمعيار آخر من معايير المحاسبة المصرية، على سبيل المثال معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) المدفوعات المبنية على أسهم.

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

الاستثمارات العقارية: هى عقارات (أراضى أو مبانى – أو جزء من مبنى – أو كليهما) محتفظ بها من المالك لتحقيق إيجار أو ارتفاع فى قيمتها أو كليهما وليست:

(أ) للاستخدام فى الانتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإداري.

أو(ب) للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

العقارات المشغولة بمعرفة المالك: هى عقارات محتفظ بها من المالك للاستخدام فى الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.

صندوق الاستثمار العقارى: هو صندوق استثمار مغلق يصدر وثائق مقابل استثمارات الصندوق فى الاصول العقارية من اراض وعقارات مبنية وغيرها من الاصول التى تضمن حدا معينا من السيولة.

٦ – ملغاة.

٧- يحتفظ بالاستثمارات العقارية لتحقيق إما إيجاراً أو إرتفاعاً فى قيمتها أو كليهما، ولهذا فإن الاستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية مستقلة بدرجة كبيرة عن الأصول الأخرى للمنشأة مما يميز الاستثمارات العقارية عن العقارات التى يشغلها المالك، و أما إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات (أو استخدام العقار للأغراض الإدارية) فإنه يحقق تدفقات نقدية لا ترجع فقط للعقار ولكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة فى الإنتاج أو مراحل التوريد، و يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة على الأصول التى يشغلها المالك.

٨- ومن أمثلة الاستثمارات العقارية ما يلي:

(أ) الأرض المحتفظ بها بهدف تحقيق إرتفاع فى قيمتها على المدى البعيد وليس بغرض البيع فى المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

(ب) الأرض المحتفظ بها لغرض مستقبلى غير محدد فى الوقت الحاضر. (تعتبر الأرض محتفظ بها بقصد زيادة قيمتها إذا لم تكن المنشأة قد قررت أنها سوف تستخدم الأرض إما على هيئة عقارات مشغولة بمعرفة المالك وإما لغرض البيع فى المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة).

(ج) مبنى تملكه المنشأة ويتم تأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

(د) مبنى خال ولكنه محتفظ به كى يؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

(هـ) عقار تم أنشاؤه أو تحسينه من أجل أستخدامه كأستثمار عقارى فى المستقبل.

٩- فيما يلي أمثلة لبنود لاتعتبر استثمارات عقارية ومن ثم تقع خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) عقارات محتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة أو ضمن عملية الإنشاء والتطوير، (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)). على سبيل المثال، عقارات مقتناة فقط بغرض التصرف اللاحق فيها فى المستقبل القريب أو لتطويرها وإعادة بيعها.

(ب) عقارات تنشأ أو تطور نيابة عن الغير (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨)).

(ج) العقارات المشغولة بمعرفة المالك، راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)، متضمنة (ضمن بنود أخرى) العقارات المحتفظ بها للتطوير فى المستقبل والاستخدام اللاحق كعقار يشغله المالك أو العقارات التى يشغلها العاملون (سواء كانوا يدفعون أو لا يدفعون إيجاراً بأسعار السوق) أو العقارات التى يشغلها مالكها فى انتظار التصرف فيها.

(د) ملغاة.

(هـ) العقارات التى يتم تأجيرها للغير إيجاراً تمويلياً.

١٠- تتضمن بعض العقارات جزءاً يحتفظ به لتحصيل إيجار أو بقصد ارتفاع فى قيمته وجزء آخر يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج البضائع وتوريد السلع والخدمات أو لأغراض إدارية، فإذا أمكن بيع هذه الأجزاء منفصلة (أو تأجيرها منفصلة)، تحاسب المنشأة عن هذه الأجزاء بشكل منفصل وفى حالة عدم إمكانية بيع هذه الأجزاء منفصلة عندئذ فإن العقار يعد استثماراً عقارياً فقط إذا كان هناك جزءاً غير هام منه يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج أو توريد السلع والخدمات أو لأغراض إدارية.

١١-وفى بعض الأحوال تقدم المنشأة خدمات إضافية لساكني أحد عقاراتها، وفى مثل هذه الأحوال تعامل المنشأة هذا العقار كاستثمار عقارى إذا كانت هذه الخدمات عنصراً غير هام نسبياً من الاتفاق بصفة عامة. ومثال على ذلك عندما يوفر مالك مبنً إدارى خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذين يشغلون المبنى.

١٢-وفى أحيان أخرى تكون الخدمات المقدمة عنصراً أكثر أهمية. فعلى سبيل المثال إذا امتلكت منشأة فندقاً وأدارته فإن الخدمات التى تقدم للنزلاء تعد عنصراً هاماً من الاتفاق العام. وعلى هذا فإن الفندق الذي يديره المالك يعد عقاراً مشغولاً بمعرفة المالك أكثر من كونه استثماراً عقارياً.

١٣-قد يكون من الصعب تحديد مدى أهمية الخدمات الإضافية للدرجة التى تجعل العقار غير مؤهل ليكون استثماراً عقارياً. على سبيل المثال فإن مالك الفندق قد ينقل أو يفوض بعض المسئوليات أحياناً للغير بموجب عقد إدارة، وشروط عقود الإدارة هذه تتباين وتختلف بصورة واسعة، فيمكن للمالك تفويض الغير للقيام ببعض الأعمال اليومية مع الاحتفاظ بمسئولياته عن التدفقات النقدية الناشئة عن تشغيل الفندق.

١٤-يحتاج الأمر إلى الحكم والتقدير لتحديد ما إذا كان العقار يعد استثماراً عقارياً. وتضع المنشأة مقاييس وقواعد تمكنها من الوصول إلى هذا التقدير بأسلوب يتسم بالثبات والانتظام طبقاً لتعريف الاستثمار العقارى ومع الاسترشاد بالفقرات من "٧" إلى رقم "١٣"، وتتطلب الفقرة "٧٥ (ج)" من المنشأة أن تفصح عن الشروط التى سارت عليها عندما يصعب تصنيف العقار.

١٥-فى بعض الأحيان تمتلك المنشأة أصلا تؤجره للشركة الأم أو لشركة شقيقة حيث تقوم هذه الشركة أو تلك بشغله ولايعد هذا العقار استثماراً عقارياً فى القوائم المالية المجمعة التى تشمل الشركتين، وذلك لأن العقار مشغول من مالكه من وجهة نظر المجموعة ككل. ومع ذلك من وجهة نظر المنشأة الفردية التى تملكه يعد هذا العقار استثماراً عقارياً إذا اتفق مع التعريف الوارد فى الفقرة "٥" وعلى هذا فإن المؤجر يعامل هذا العقار كاستثمار عقارى فى القوائم المالية الخاصة به.

الاعتراف

١٦-يجب أن يتم الاعتراف بالاستثمار العقارى كأصل فقط فى الحالات الآتية:

(أ) عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقارى إلى المنشأة.

و(ب) عندما يمكن قياس تكلفته بصورة يعتمد عليها.

١٧-تقوم المنشأة طبقاً لمبدأ الاعتراف هذا بتقييم جميع تكاليف الاستثمارات العقارية عند تكبدها وتتضمن هذه التكاليف ما تم تكبده مبدئياً لاقتناء الاستثمار العقارى وكذلك التكاليف التى تم تكبدها فيما بعد للإضافة لهذا العقار أو لاستبدال أجزاء منه أو لخدمته.

١٨- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد فى الفقرة "١٦" لا تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأي استثمار عقارى بتكاليف الخدمة اليومية لهذا العقار، بل يتم الاعتراف بهذه التكاليف فى الارباح أو الخسائر كما تم تكبدها. وتتمثل تكاليف الخدمة اليومية للعقار بشكل رئيسى فى تكلفة العمالة والمواد المستهلكة وقد تتضمن تكاليف الأجزاء البسيطة ويكون الغرض من هذه النفقات إصلاح وصيانة العقار.

١٩-قد يتم اقتناء أجزاء من الاستثمارات العقارية من خلال الاستبدال، على سبيل المثال، قد تكون الحوائط الأصلية قد استبدلت بحوائط داخلية وطبقاً لمبدأ الاعتراف تقوم المنشأة

بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للاستثمار العقارى بتكلفة استبدال جزء من استثمار عقارى قائم عند تكبد هذه التكلفة فى حالة استيفاء شروط الاعتراف، ويتم استبعاد القيمة الدفترية من الدفاتر لهذه الأجزاء التى تم استبدالها طبقاً لأحكام الإستبعاد من الدفاتر الواردة فى هذا المعيار.

القياس عند الاعتراف الاولى

٢٠-يقاس الاستثمار العقاري أولياً بتكلفته ويجب أن يتضمن القياس الأولى تكاليف المعاملات.

٢١-تكلفة شراء استثمار عقارى تشمل ثمن الشراء وأية نفقات مباشرة متعلقة به، والتي تشمل على سبيل المثال، الأتعاب المهنية للخدمات القانونية وضرائب نقل الملكية وغيرها من تكلفة المعاملة.

٢٢-ملغاة.

٢٣-لا تضاف إلى تكلفة الاستثمار العقاري ما يلي:

(أ) تكاليف التجارب الأولى (إلا إذا كانت لازمة وضرورية لجعل العقار صالحاً للتشغيل بالأسلوب الذي تنويه الإدارة).

أو (ب) خسائر التشغيل الأولى التى تتكبدها المنشأة قبل أن يحقق الاستثمار العقارى معدلات الإشغال المخططة له.

أو (ج) الكميات غير المسموح بها للمواد المهدرة أو العمالة أو غيرها من التكاليف المستخدمة فى إنشاء العقار أو تطويره.

٢٤-إذا تم تأجيل سداد قيمة الاستثمار العقارى – تكون تكلفته هى المقابل لثمنه النقدي، ويتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وجملة المدفوعات على أنه مصروف فوائد خلال فترة السداد.

٢٥-ملغاة

٢٦-ملغاة.

٢٧-يجوز اقتناء استثمار عقارى أو أكثر مقابل أصل أو أكثر غير ذى طبيعة نقدية أو مزيج من الأصول ذات الطبيعة النقدية وغير ذات الطبيعة النقدية، وتتناول المناقشة التالية تبادل أحد الاصول غير ذات الطبيعة النقدية بغيره لكنها تطبق كذلك على جميع عمليات التبادل

المذكورة فى هذه الفقرة، ويتم قياس تكلفة أى استثمار عقارى بالقيمة العادلة إلا فى الحالات التالية:

(أ) افتقار عملية التبادل إلى الجوهر التجاري.

أو (ب) فى حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه أو الأصل الذي يتم التنازل عنه بطريقة يعتمد عليها.

ويتم قياس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى وإن لم تستطع المنشأة إستبعاد الأصل المتنازل عنه من الدفاتر على الفور، وإذا لم يتم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

٢٨–تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجارى وذلك بالأخذ فى الاعتبار مدى التغيرات المتوقعة فى تدفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة، وتعتبر معاملة التبادل ذات جوهر تجارى فى الحالات الآتية:

(أ) اختلاف عناصر التدفقات النقدية للأصل الذي يتم الحصول عليه (المخاطر – التوقيت –القيمة) عن عناصر التدفقات النقدية للأصل الذي يتم تحويله.

أو (ب) إذا تغيرت قيمة جزء معين من عمليات المنشأة والذي يتأثر بمعاملة التبادل نتيجة لهذه المعاملة.

و (ج) إذا كان الفرق فى (أ) و (ب) هام نسبياً مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد ما إذا كان لعملية التبادل جوهر تجارى فإن قيمة الجزء الخاص بعمليات المنشأة والذي يتأثر بهذه المعاملة سوف يعكس التدفقات النقدية بعد خصم الضرائب وتكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمليات حسابية تفصيلية.

٢٩–يمكن قياس القيمة العادلة لأي أصل لا توجد له معاملات سوقية قابلة للمقارنة بطريقة يعتمد عليها فى الحالات التالية:

(أ) عدم وجود فروق جوهرية فى تقديرات القيمة العادلة للأصل.

أو (ب) إمكانية تقدير احتمال تنوع التقديرات بصورة معقولة واستخدامها فى تحديد القيمة العادلة، وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها لأي أصل يتم الحصول عليه أو التنازل عنه، عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه أكثر وضوحاً.

القياس بعد الاعتراف الاولى

السياسات المحاسبية

٣٠- على المنشأة أن تطبق نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٥٦" من هذا المعيار كسياسة محاسبية وحيدة وعليها تطبيق هذه السياسة على جميع الاستثمارات العقارية، ويستثنى من ذلك صناديق الاستثمار العقاري الوارد تعريفها بالفقرة رقم (٥) والتي يجب ان تطبق نموذج القيمة العادلة (الفقرات من ٣٣ الى ٥٥).

٣١-ملغاة.

الإفصاح عن القيمة العادلة

٣٢- يتطلب هذا المعيار من كافة المنشآت تحديد قيمة عادلة للاستثمارات العقارية اما لاغراض القياس (إذا كانت صناديق استثمار عقارى تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو للإفصاح (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج التكلفة) على أساس تقييمها بواسطة مقيم مستقل حاصل على شهادة مهنية معترف بها ولديه خبرة حديثة بالمواقع وبالقطاعات الخاصة بالاستثمارات العقارية التى يتم تقييمها.

نموذج القيمة العادلة

٣٣-بعد الاعتراف الأولى، على صندوق الاستثمار العقارى أن يقيس جميع استثماراته العقارية بالقيمة العادلة، وذلك باستثناء الحالات الواردة بالفقرة رقم "٥٣".

٣٤-ملغاة.

٣٥-يعترف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير فى القيمة العادلة للاستثمارات العقارية ضمن أرباح وخسائر الفترة التى نتجت فيها.

٣٦-ملغاه.

٣٧- ملغاه.

٣٨- ملغاه.

٣٩- ملغاه.

٤٠-عند قياس القيمة العادلة للاستثمار العقاري وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٤٥)، فإنه يجب على صندوق الاستثمار العقاري أن يتأكد من أن القيمة العادلة تعكس – من بين أمور أخرى – دخل الإيجار من عقود التأجير الحالية والافتراضات الأخرى التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير عقار استثماري في ظل ظروف السوق الحالية.

٤٠أ- عند استخدام مستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس الاستثمار العقاري المحتفظ به كأصل حق استخدام، فإنه يجب قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة، وليس العقار محل العقد.

٤١-يحدد المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الأساس للإثبات الأولي لتكلفة الاستثمار العقاري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام .وتتطلب الفقرة "٣٣" أن يتم إعادة قياس الاستثمار العقاري المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عندما يكون ذلك لازما بالقيمة العادلة، إذا إختارت المنشأة نموذج القيمة العادلة .وعندما تكون دفعات الإيجار وفقاً لمعدلات السوق، فإن القيمة العادلة للاستثمار العقاري المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عند الاقتناء، بعد طرح جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالالتزامات المثبتة) ، ينبغي أن تكون صفرا .وبالتالي، فإن إعادة قياس أصل حق الاستخدام من التكلفة وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) إلى القيمة العادلة وفقاً للفقرة "٣٣" (أخذاً في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرة "٥٠") ينبغي ألا ينشأ عنه أي مكسب أو خسارة أولية، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة .وهذا قد يحدث عند اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإثبات الأولي.

٤٢ –ملغاه.

٤٣ –ملغاه.

٤٤ –ملغاه.

٤٥ –ملغاه.

٤٦ –ملغاه.

٤٧ –ملغاه.

٤٨-فى حالات استثنائية، هناك دليل واضح عند قيام المنشأة باقتناء استثمار عقارى لأول مرة (أو عندما يصبح الأصل استثمارا عقارياً لأول مرة بعد اكتمال الإنشاء أو التطوير أو بعد التغيير فى الاستعمال) بأن نطاق تقديرات القيمة العادلة سوف يتسع بشكل كبير بدرجة تنفى فائدة الاعتماد على تقدير واحد أو منفرد للقيمة العادلة وذلك فى ظل وجود احتمالات متعددة يصعب تحديدها. وقد يشير هذا إلى أن القيمة العادلة للعقار لا يمكن تحديدها بشكل يعتمد عليه على أساس مستمر (راجع الفقرة "٥٣").

٤٩ – ملغاه.

٥٠- عند تحديد القيمة العادلة لاستثمار ما لا تقوم المنشأة بتكرار إضافة الأصول أو الالتزامات والتي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي كأصل منفصل أو التزام منفصل. ومن أمثلة ذلك:

(أ) المعدات كالمصاعد وأجهزة التكييف والتى هى عادة جزء لا يتجزأ من المبنى وعادة ما يتم إدراجها ضمن الاستثمار العقاري بدلا من إثباتها منفصلة كأصول ثابتة.

(ب) إذا تم تأجير مكتب مفروش، فإن القيمة العادلة للمكتب تتضمن القيمة العادلة للأثاث لأن إيراد الإيجار يرتبط بالمكتب المفروش. وعندما تتضمن القيمة العادلة لاستثمار عقارى قيمة الأثاث فإن المنشأة لا تعترف بهذا الأثاث كأصل منفصل.

(ج) لا تتضمن القيمة العادلة للاستثمار العقاري أى إيراد من عقود إيجار تشغيلي مدفوع مقدما أو مستحق لان المنشأة تقوم بإثبات هذا الإيراد كأصل أو التزام منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للاستثمار العقارى الخاضع للإيجار التدفقات النقدية المتوقعة (ويشمل ذلك الإيجار المحتمل المتوقع استحقاق سداده) وبالتالي إذا كان تقييم العقار مطروحا منه جميع المبالغ المتوقع سدادها، عندئذ يكون من الضرورى إعادة إضافة أى التزام إيجاري معترف به، وذلك للوصول للقيمة العادلة للاستثمار العقاري لأغراض المحاسبة.

٥١-ملغاه.

٥٢-في بعض الأحوال، تتوقع المنشأة أن القيمة الحالية لمدفوعاتها المرتبطة باستثمار عقاري (بخلاف المدفوعات المرتبطة بالتزامات معترف بها) سوف تتجاوز القيمة الحالية للمقبوضات النقدية ذات الصلة وعندئذ تستخدم المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة لتحديد ما إذا كانت المنشأة ستقوم بالاعتراف بالالتزام وكيفية قياس هذا الالتزام.

عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه

٥٣-هناك افتراض بأن صندوق الاستثمار العقارى لديه القدرة على تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقارى بشكل يعتمد عليه وذلك بصفة مستمرة -فى حين أنه في الظروف الاستثنائية -قد لايتحقق هذا الافتراض عندما يكون هناك دليل واضح على أنه عند قيام صندوق الاستثمار العقارى باقتناء الاستثمار العقاري لأول مرة (أو عندما يصبح الأصل

استثماراً عقاريا لأول مرة بعد الانتهاء من إنشاء أو تنمية أو بعد تغيير إستعماله) فإنه لا يمكن تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقاري بدقة بصفة مستمرة ويحدث ذلك عندما – فقط عندما – تكون المعاملات السوقية المقارنة نادرة والتقديرات البديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال بناء على توقعات التدفقات النقدية المخصومة) ليست متاحة. وفى هذه الحالات يقيس صندوق الاستثمار العقارى ذلك الاستثمار العقاري باستخدام نموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠). وعلى ذلك فإنه يجب افتراض أن القيمة المتبقية للاستثمار العقاري تساوى صفراً، هذا وعلى المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) حتى التخلص من ذلك الاستثمار العقاري.

٥٣أ- بمجرد أن يصبح صندوق الاستثمار العقاري قادر على أن يقيس- بطريقة يمكن الاعتماد عليها – القيمة العادلة لاستثمار عقاري قيد التشييد كان يقاس سابقاً بالتكلفة، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك العقار بقيمته العادلة .وبمجرد اكتمال تشييد ذلك العقار، فإنه يفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وإذا لم يكن ذلك هو الحال، وفقاً للفقرة "٥٣"، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن العقار باستخدام نموذج التكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للأصول المملوكة أو للعقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام.

٥٣ب- يمكن دحض الافتراض بأن القيمة العادلة لاستثمار عقاري قيد التشييد يمكن قياسها- بطريقة يمكن الاعتماد عليها- فقط عند الإثبات الأولي. وقد لا يخلص صندوق الاستثمار العقاري، الذي قام بقياس بند لاستثمار عقاري قيد التشييد بالقيمة العادلة، إلى أن القيمة العادلة للاستثمار العقاري الذي تم استكماله لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥٤- في الحالات الاستثنائية عندما يجبر صندوق الاستثمار العقارى نتيجة للسبب الموضح في الفقرة السابقة على قياس أى استثمار عقاري باستخدام نموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) فإن عليه أن يقيس كل الاستثمارات العقارية الأخرى بقيمتها العادلة، وفى هذه الحالات وعلى الرغم من إمكانية قيام صندوق الاستثمار العقارى باستخدام نموذج التكلفة لأحد الاستثمارات العقارية إلا أن صندوق الاستثمار العقارى يستمر في المحاسبة عن العقارات المتبقية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

٥٥-إذا قام صندوق الاستثمار العقارى بقياس استثمار عقارى بالقيمة العادلة فإن عليه أن يستمر في قياسه بالقيمة العادلة حتى يتم التخلص منه (أو حتى يصبح العقار مشغولاً

بمعرفة المالك أو بدء المنشأة في تطوير ذلك العقار لغرض بيعه لاحقا ضمن النشاط المعتاد للمنشأة) حتى ولو أصبحت المعاملات السوقية القابلة للمقارنة أقل تكراراً أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة نسبياً.

نموذج التكلفة

٥٦-بعد الاعتراف الأولى يجب أن تقيس المنشأة كافة استثماراتها العقارية طبقا لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) وذلك بخلاف الاستثمارات العقارية الأخرى التي تستوفى شروط وقواعد التبويب كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو تلك المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها ومبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع) فإنه يتم قياسها طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

التحويلات

٥٧-تتم التحويلات من وإلى الاستثمار العقاري عندما – وفقط عندما- يكون هناك تغيير في الاستخدام مؤيداً بما يلي:

(أ) البدأ في استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقاري إلى العقار المشغول بمعرفة المالك.

أو(ب) البدأ في تنمية الاستثمار استعدادا لبيعه بالنسبة للتحويل من الاستثمار العقاري إلى المخزون.

أو (ج) الانتهاء من استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويل من الاستثمار المشغول بمعرفة المالك إلى الاستثمار العقاري.

أو (د) البدأ في التأجير التشغيلي لطرف آخر بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري.

أو (هـ) ملغاة.

٥٨-تتطلب الفقرة "٥٧(ب)" أن تقوم المنشأة بتحويل العقار من الاستثمار العقاري إلى المخزون عندما – وفقط عندما – يكون هناك تغيير في الاستخدام تؤيده عملية البدأ في تطوير العقار بغرض بيعه، وعندما تقرر المنشأة إستبعاد الاستثمار العقاري دون تطويره، فإن المنشأة تستمر في معالجة ذلك الاستثمار كاستثمار عقارى حتى إستبعاده من الدفاتر ولا تتم معالجته كمخزون. وبنفس الطريقة فإن المنشأة التي تبدأ في إعادة تطوير استثمار عقارى

قائم للاستخدام المستقبلي المستمر كاستثمار عقارى فإنه يبقى كاستثمار عقارى ولا يتم إعادة تبويبه كاستثمار مشغول بمعرفة المالك خلال فترة إعادة التطوير.

٥٩- تطبق الفقرات من "٦٠" إلى "٦٥" على موضوعات الاعتراف والقياس والتي تنشأ عندما يقوم صندوق الاستثمار العقارى باستخدام نموذج القيمة العادلة للاستثمار العقارى، أما في حالة استخدام نموذج التكلفة فإن التحويلات فيما بين الاستثمار العقاري أو العقار المشغول بمعرفة المالك أو المخزون تتم دون تغيير القيمة الدفترية للأصل المحول ودون تغيير تكلفة الأصل لأغراض القياس أو الإفصاح.

٦٠- بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقاري المدرج بقيمته العادلة إلى العقار المشغول بمعرفة المالك أو إلى المخزون، فإن تكلفة ذلك العقار هي القيمة العادلة في تاريخ التغيير في الاستعمال، وذلك لأغراض المعالجة المحاسبية اللاحقة وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٢).

٦١- عندما يتحول العقار المشغول بمعرفة المالك إلى استثمار عقاري يدرج بالقيمة العادلة، وعلى المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) وذلك حتى تاريخ التغيير في الاستعمال، وعلى ذلك فإنه على المنشأة أن تعالج أى فرق بين القيمة الدفترية وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) والقيمة العادلة في ذلك التاريخ بنفس طريقة إعادة التقييم الواردة بالفقرة "٦٢".

٦٢-تقوم المنشأة بالاستمرار في إهلاك العقار والاعتراف بأية خسائر اضمحلال في قيمته والتي قد تحدث للعقار المشغول بمعرفة المالك حتى يصبح هذا العقار استثماراً عقارياً ويتم إدراجه بالقيمة العادلة، وتقوم المنشأة بمعالجة أى فرق قد ينتج بين القيمة الدفترية للعقار وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) والقيمة العادلة في ذلك التاريخ كإعادة تقييم وفقا لما يلي:

(أ) أى انخفاض ناتج في القيمة الدفترية للعقار يتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر. ومع ذلك فقد يحمل هذا الانخفاض مباشرة على فائض إعادة التقييم الذي قد سبق تكوينه ومتعلق بنفس العقار (إن وجد) وذلك فى حدود قيمة ذلك الفائض.

(ب) يتم معالجة أى ارتفاع ناتج في القيمة الدفترية للعقار كما يلي:

(١) يتم الاعتراف بهذه الزيادة فى الأرباح والخسائر، وذلك لرد أى اضمحلال سابق في قيمة العقار وذلك بشرط ألا يزيد ذلك الرد على القيمة الدفترية للعقار قبل تحقق خسارة الاضمحلال كما لو لم يكن هناك خسارة ناتجة عن الاضمحلال في قيمة ذلك العقار (مخصوما منه الإهلاك).

(٢) أية زيادة باقية يجب إضافتها لحقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم. هذا وفى حالة التخلص اللاحق من الاستثمار العقاري فإن فائض إعادة التقييم الموجود بحقوق المساهمين يمكن تحويله إلى الأرباح المحتجزة، علما بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى حساب الارباح المحتجزة لا يتم من خلال قائمة الدخل.

٦٣-بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري والذي سيتم إدراجه بالقيمة العادلة فإن أى فرق بين القيمة العادلة لهذا العقار في ذلك التاريخ وبين القيمة الدفترية له يعترف به فى الأرباح أو الخسائر.

٦٤- تعتبر المعالجة الخاصة بالتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري والذي سيتم ادارجه بالقيمة العادلة متسقة مع المعالجة الخاصة ببيع المخزون.

٦٥- عندما يتم صندوق الاستثمار العقارى عملية الإنشاء أو التطوير لاستثمار عقاري يبنى ذاتيا ويدرج بالقيمة العادلة فإن الفرق بين القيمة العادلة للأصل في ذلك التاريخ والقيمة الدفترية السابقة له يعترف به فى الأرباح أو الخسائر.

الاستبعادات

٦٦-يتم إستبعاد الاستثمار العقاري من الدفاتر (يستبعد من قائمة المركز المالي) وذلك عند التصرف فيه أو عندما يتم سحبه نهائيا من الاستخدام ولا توجد أية منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من التصرف فيه.

٦٧-يمكن أن يحدث الاستبعاد للاستثمار العقاري بالبيع، هذا ولتحديد تاريخ الاستبعاد للاستثمار العقاري فإن على المنشأة أن تطبق ما جاء بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) وذلك فيما يخص الاعتراف بالإيراد من بيع البضائع، مع الأخذ في الاعتبار ما جاء بملحق معيار (٤٨) في هذا الشأن.

٦٨-طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد في الفقرة "١٦"، إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأي أصل بتكلفة استبدال جزء من الاستثمار العقاري، فإنها تقوم بإستبعاد القيمة الدفترية للجزء المستبدل من الدفاتر، وبالنسبة للاستثمار العقاري الذي تتم المحاسبة عنه باستخدام نموذج التكلفة فإن الجزء المستبدل قد لا يكون الجزء الذي تم استهلاكه بشكل منفصل، وفى حالة تعذر قيام المنشأة بتحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فإنها قد تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لتكلفة الجزء المستبدل وقت إقتناؤه أو إنشاؤه.

٦٩-تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن توقف استخدام العقار أو الاستبعاد بالفرق بين صافي متحصلات التصرف في العقار وصافي القيمة الدفترية له ويتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (إلا إذا تطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) الخاص عقود التأجير غير ذلك في حالة البيع مع إعادة التأجير) وذلك في فترة التوقف عن الاستخدام أو التصرف في الأصل.

٧٠-يتم الاعتراف بالمبالغ التى يمكن الحصول عليها عند استبعاد استثمار عقاري أولياً على أساس القيمة العادلة وعلى وجه الخصوص إذا تم تأجيل سداد مقابل للاستثمار العقاري، فيتم الاعتراف بالمبالغ التى يتم الحصول عليها أولياً على أساس السعر النقدي المعادل. هذا ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل وبين السعر النقدي المعادل وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) كإيراد فوائد باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

٧١-تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" أو أية معايير محاسبية مصرية أخرى والتي قد تراها مناسبة وذلك بالنسبة لاية التزامات قد تبقى على المنشأة بعد استبعاد الاستثمار العقاري.

٧٢-يتم الاعتراف بالتعويضات التي يتم الحصول عليها من الغير مقابل اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية أو فقدانها أو التنازل عنها، في الأرباح أو الخسائر، وذلك عندما تصبح هذه التعويضات مستحقة.

٧٣-يعتبر اضمحلال قيمة أو خسارة الاستثمارات العقارية والدعاوى ذات الصلة المرتبطة بالتعويضات أو المبالغ التي تسدد مقابل هذه التعويضات من الغير وكذلك أية عمليات شراء أو إنشاء أو استبدال للأصول أحداثاً اقتصادية منفصلة وتتم المحاسبة عنها كما يلي:

(أ) يتم إثبات اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية طبقا لمعيار (٣١).

و (ب) يتم إثبات توقف استخدام الاستثمارات العقارية أو التصرف فيها طبقا للفقرات من "٦٦" إلى "٧١" من هذا المعيار.

و (ج) يتم إثبات التعويض الذي يتم الحصول عليه من الغير عن الاستثمارات العقارية التي اضمحلت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في الأرباح أو الخسائر وذلك عند استحقاقها.

و (د) يتم تحديد تكلفة الأصول المعاد ترميمها أو المشتراة أو التي يتم إنشاؤها كاستبدالات طبقا للفقرات من "٢٠" إلى "٢٩" من هذا المعيار.

الافصاح

٧٤ – ملغاة.

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤أ – جميع الفقرات التى تشير الى استخدام نموذج القيمة العادلة تخص صناديق الاستثمار العقارى فقط لا غير.

٧٥ – على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) ما إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

(ب) ملغاه.

(ج) عندما تكون هناك صعوبة في التبويب (راجع فقرة "١٤") يجب الإفصاح عن القواعد التي تستخدمها المنشأة لتفرقة الاستثمار العقاري عن ذلك المشغول بمعرفة المالك والمحتفظ به لغرض البيع وذلك ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

(د) ملغاه.

(ه) مدى اعتماد تقييم الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة (كما هو مقاس ومفصح عنه بالقوائم المالية) على تقييم تم إعداده بواسطة مقيم مستقل (من بين المقيدين بالسجل المعد لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية) والذي يملك مؤهلاً مناسباً وخبرة حديثة بالموقع وفئة الاستثمار العقاري محل التقييم.

(و) المبالغ المعترف بها في الأرباح أو الخسائر وذلك بالنسبة لما يلي ":

(١) إيرادات الإيجار من الاستثمار العقارى.

(٢) مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) والتى نشأت من الاستثمار العقارى والتى تولدت عنها إيرادات إيجار خلال الفترة.

(٣) مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) الناشئة من الاستثمار العقاري والتي لم يتولد عنها إيراد إيجار خلال الفترة.

(٤) مجمع التغير فى القيمة العادلة المعترف به ضمن الأرباح والخسائر الناشئ عن تحويل استثمار عقارى من وعاء مجمع للأصول يستخدم فيه نموذج التكلفة إلى وعاء آخر يستخدم فيه نموذج القيمة العادلة (راجع الفقرتين "٥٣، ٥٣أ").

(ز) مدى وجود أية قيود على تحقق قيمة الاستثمارات العقارية وقيمة هذه القيود أو عملية تحويل الإيراد والمتحصلات من الاستبعاد.

(ح) الالتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير أو إصلاح أو صيانة أو تحسين الاستثمارات العقارية.

نموذج القيمة العادلة

٧٦- بالإضافة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "٧٥"، على صندوق الاستثمار العقارى الذي يطبق نموذج القيمة العادلة والموضحة بالفقرات من "٣٣" إلى "٥٥"، أن يفصح عن التسوية ما بين الرصيد الخاص بالاستثمارات العقارية فى بداية ونهاية الفترة، على أن تشتمل هذه التسوية على ما يلي:

(أ) الإضافات، على أن يتم الإفصاح بصفة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء وتلك الناتجة عن النفقات اللاحقة المعترف بها ضمن القيمة الدفترية للأصل.

و (ب) الإضافات الناتجة عن الاقتناء نتيجة عمليات تجميع الأعمال.

و (ج) الأصول المبوبة كاستثمارات محتفظ بها لغرض البيع أو المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) والاستبعادات الأخرى.

و (د) صافي الأرباح أو الخسائر من تسويات القيمة العادلة.

و (هـ) صافي فروق العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض أخرى ولناشئة من ترجمة عمليات أجنبية (خارجية) إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة.

و(و) التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.

و(س) أية تغييرات أخرى.

٧٧- عند إجراء تسويات هامة على تقييم تم الحصول عليه لاستثمارات عقارية لأغراض القوائم المالية، على سبيل المثال، لتجنب تكرار حصر الأصول أو الالتزامات المعترف بها كأصول والتزامات مستقلة كما ورد فى الفقرة "٥٠"، يقوم صندوق الاستثمار العقارى بالإفصاح عن التسوية بين التقييم الذي تم الحصول عليه والتقييم المعدل المدرج ضمن القوائم المالية، مع بيان – بشكل مستقل – إجمالي قيمة أية التزامات إيجارية معترف بها تم إعادة إضافتها، وكذلك أية تسويات هامة أخرى.

٧٨- فى بعض الحالات الاستثنائية المشار إليها فى الفقرة "٥٣" عندما يقوم صندوق الاستثمار العقارى بقياس استثماراته العقارية وفقاً لنموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) فإن التسوية المطلوبة بموجب الفقرة "٧٦" يجب أن يفصح عن المبالغ المتعلقة بهذه الاستثمارات العقارية بصفة مستقلة عن تلك المتعلقة بالاستثمارات العقارية الأخرى، بالإضافة إلى ذلك يجب الإفصاح عن الآتي:

(أ) وصف الاستثمارات العقارية.

و (ب) تفسير لعدم امكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها.

و (ج) حدود التقديرات التى من المحتمل بصورة كبيرة أن تكون القيمة العادلة ضمنها إن أمكن ذلك.

و (د) فى حالة استبعاد استثمار عقارى غير مدرج بالقيمة العادلة، يتم الإفصاح عن الآتي:

(١) حقيقة أن الشركة قد قامت باستبعاد استثمار عقارى غير مدرج بالقيمة العادلة.

و (٢) القيمة الدفترية للاستثمار العقاري فى تاريخ البيع.

و (٣) مبلغ الربح أو الخسارة المحقق.

نموذج التكلفة

٧٩-بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بالفقرة "٧٥"، على المنشأة أن تفصح عن الآتى:

(أ) طرق الإهلاك المستخدمة.

و (ب) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

و (ج) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك (متضمنة مجمع خسائر اضمحلال القيمة) فى بداية ونهاية الفترة.

و (د) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية للاستثمار العقارى فى بداية ونهاية الفترة ويظهر ما يلي:

(١) الإضافات، على أن يتم الافصاح بطريقة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء وتلك الناتجة عن النفقات اللاحقة، والتي تم الاعتراف بها كأصول.

و (٢) الإضافات المقتناة نتيجة عمليات تجميع الأعمال.

و (٣) الأصول المبوبة كاستثمارات محتفظ بها لغرض البيع أو المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) والاستبعادات الأخرى.

و(٤) الإهلاك.

و(٥) الاضمحلال المحقق فى قيمة الاستثمار والاضمحلال الذي تم رده خلال الفترة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (٦) صافي فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض أخرى وترجمة العمليات الأجنبية إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة.

و (٧) التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.

و (٨) أية تغييرات أخرى.

و (هـ) القيمة العادلة للاستثمار العقارى. وفى بعض الحالات الاستثنائية، كما هو موضح بالفقرة "٥٣"، عندما لا تستطيع المنشأة تحديد القيمة العادلة لاستثماراتها العقارية بصورة يعتمد عليها، على المنشأة أن تفصح عن الآتي:

(١) وصف للاستثمارات العقارية.

و (٢) تفسير عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها.

و (٣) حدود التقديرات التى من المحتمل بصورة كبيرة أن تقع ضمنها القيمة العادلة، إن أمكن ذلك.

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

٨٠- على صندوق الاستثمار العقارى الذي كان يطبق نموذج التكلفة على استثماراته العقارية التحول إلى نموذج القيمة العادلة. ويتم تطبيق هذا التعديل على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠١٩.

٨١-تعتبر القيمة العادلة للاستثمار في بداية تطبيق هذا المعيار هي تكلفة ذلك الاستثمار وذلك لأغراض المعالجة المحاسبية اللاحقة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) " الأصول الثابتة واهلاكاتها ".

٨٢-على صندوق الاستثمار العقاري مراعاة متطلبات الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) " السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند تطبيقها لنموذج القيمة العادلة لأول مرة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥)

الزراعـــــة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥)
الزراعة

المحتويات	فقـــرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٤
تعريفات	
تعريفات مرتبطة بالزراعة	٥-٧
تعريفات عامة	٨-٩
الاعتراف والقياس	١٠-٢٥
المكاسب والخسائر	٢٦-٢٩
عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها	٣٠-٣٣
المنح	٣٤-٣٨
الإفصاح	
ملغاة	٣٩
عامة	٤٠-٥٣
الإفصاحات الإضافية للأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه	٥٤-٥٦
المنح	٥٧
ملحق	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥)

الزراعة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية والإفصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعى.

نطاق المعيار

١- **يطبق هذا المعيار للمحاسبة عن البنود التالية عندما ترتبط بالنشاط الزراعى:**

(أ) الأصول الحيوية.

و (ب) المنتج الزراعى عند نقطة الحصاد.

و (ج) المنح الواردة بالفقرات "٣٤"، "٣٥".

٢- لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأراضى المرتبطة بالنشاط الزراعى (أنظر معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة واهلاكاتها " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الاستثمار العقارى").

و (ب) الأصول غير الملموسة المرتبطة بالنشاط الزراعى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة").

٣- يطبق هذا المعيار على المنتج الزراعى الذي يمثل منتجاً محصوداً من الأصول الحيوية للمنشأة وذلك عند نقطة الحصاد فقط، وبعد ذلك يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر قابل للتطبيق، ومن ثم لا يرتبط هذا المعيار بمراحل المنتج الزراعى بعد الحصاد مثل مرحلة تحويل العنب إلى نبيذ بواسطة تاجر الخمور الذي زرع ونمى العنب، وبالرغم من أن هذه المرحلة قد تمثل امتداداً طبيعياً ومنطقياً للنشاط الزراعى وقد تحمل الأحداث التى ستأخذ مكانها بعض التشابه للتحول الحيوى. إلا أن هذه العمليات لا تدرج ضمن تعريف النشاط الزراعى فى هذا المعيار.

٤- يوضح الجدول التالي أمثلة للأصول الحيوية والمنتج الزراعى والمنتجات التى تنتج من بعد عملية الحصاد

الأصل الحيوى	المنتج الزراعى	المنتجات الناتجة من مراحل بعد الحصاد
الأغنام	الصوف	الغزل والنسيج
الأشجار بالغابات الزراعية	الأخشاب	قطع الأشجار
النباتات	القطن	الخيوط والملابس
	قصب السكر	السكر
ماشية الألبان	اللبن	الجبن
الأشجار	أوراق الشجر	الشاى وأوراق التبغ
مزارع العنب	العنب	النبيذ
أشجار الفاكهة	الفاكهة المقطوفة	الفاكهة المصنعة

تعريفات

تعريفات مرتبطة بالزراعة

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

النشاط الزراعى: هو الذي يدار بواسطة منشأة للتحويل الحيوي وحصاد الأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى تحويلها إلى منتج زراعى أو إلى أصول حيوية إضافية.

المنتج الزراعى: هو منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة.

الأصل الحيوي: هو حيوان أو نبات حي.

التحويل الحيوي: يتكون من عمليات النمو ووقف النمو والإنتاج والتكاثر والتى ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية فى الأصل الحيوي.

تكلفة البيع: هى التكلفة التى لا يمكن تجنبها والمرتبطة مباشرة بالتصرف فى أصل غير شاملة تكلفة التمويل وضريبة الدخل.

مجموعة الأصول الحيوية: هى مجموعة من الحيوانات أو النباتات المتماثلة الحية.

الحصاد: هو فصل الإنتاج عن الأصل الحيوي أو إيقاف حياة الأصل الحيوي.

٦– يغطى النشاط الزراعى نطاقاً متعدداً من الأنشطة، على سبيل المثال: الماشية والغابات والمحاصيل السنوية أو الدائمة وزراعة بساتين الأشجار والأزهار ومزارع الأحياء المائية (بما فى ذلك المزارع السمكية). ومع هذا التباين فهناك ملامح عامة لها:

(أ) القدرة على التغير: فالحيوانات والنباتات الحية لديها القدرة على التحول الحيوي.

و (ب) التحكم فى التغير: وتسهل عملية التحكم هذه عملية التحول الحيوي عن طريق تحسين أو على الأقل تثبيت الظروف الضرورية لحدوث عملية التحول (على سبيل المثال مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة والتخصيب والضوء).

ويميز هذا التحكم النشاط الزراعى عن الأنشطة الأخرى. فعلى سبيل المثال: الحصاد من مصادر غير متحكم فيها (مثل صيد المحيط) لا يعتبر نشاطاً زراعياً.

و (ج) قياس التغير: التغير فى الجودة (على سبيل المثال الصفات الوراثية والكثافة والنضج والغطاء الدهنى والمكونات البروتينية وقوة الأنسجة والكمية والوزن والحجم وطول الأنسجة والقطر وعدد البراعم) الذي حدث نتيجة التحول الحيوي يقاس ويراقب كوظيفة روتينية للإدارة.

٧- ينتج عن التحويل الحيوي أنواع المخرجات التالية:

(أ) تغير فى الأصول من خلال:

(١) النمو (الزيادة فى الكمية أو تحسين الجودة للحيوان أو النبات).

(٢) وقف النمو (النقص فى الكمية وهبوط الجودة للحيوان أو النبات).

(٣) التكاثر (زيادة إضافية للحيوانات والنباتات الحية).

أو (ب) إنتاج منتجات زراعية مثل عصارة الشجر (اللحاء) وأوراق الشاى والصوف واللبن.

تعريفات عامة

٨ – تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

القيمة الدفترية: هى القيمة التى يعترف بها للأصل فى قائمة المركز المالي.

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

المنح: كما تم تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات ".

٩ – ملغاة.

الاعتراف والقياس

١٠ – تعترف المنشأة بالأصل الحيوي أو المنتج الزراعى عندما – وفقط عندما:

(أ) تتحكم المنشأة فى الأصل كنتيجة لحدث فى الماضى.

و (ب) يكون من المرجح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة.

و (ج) يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بشكل يعتمد عليه.

١١ – يمكن إثبات السيطرة فى النشاط الزراعى بعدة طرق مثل الملكية القانونية للقطيع والعلامة التجارية أو وضع علامة على القطيع عند حيازته أو ولادته أو فطامه، وتقدر المنافع المستقبلية فى العادة عن طريق قياس الصفات الطبيعية الهامة.

١٢ – يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي وفى كل تاريخ ميزانية بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع فيما عدا الحالات المذكورة فى الفقرة "٣٠" عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه.

١٣ – يقاس المنتج الزراعى المحصود من أصل حيوي عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع، ويعتبر هذا القياس هو التكلفة فى تاريخ تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر مطبق.

١٤ – ملغاة.

١٥ – من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى عن طريق تجميع الأصول الحيوية أو المنتج الزراعى طبقاً لصفاتها الرئيسية، مثل السن أو الجودة، وتختار المنشأة الصفات المماثلة للصفات المستخدمة فى السوق كأساس للتسعير.

١٦ – تدخل المنشآت عادة فى عقود لبيع أصولها الحيوية أو منتجاتها الزراعية فى تاريخ مستقبلى، وليس من الضرورى أن تكون أسعار هذه العقود ملائمة لتحديد القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس ظروف السوق الحالية التى بها مشتر راغب وبائع راغب فى الدخول فى التعامل. ونتيجة لذلك لا يتم تسوية القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى بسبب وجود العقد، وفى بعض الحالات قد يكون عقد بيع أصل حيوي أو منتج زراعى محملاً بخسارة كماهو معرف بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) " المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة "ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) على العقود المحملة بخسارة.

الفقرات من ١٧ إلى ٢٣ – (ملغاة).

٢٤- تقترب التكلفة فى بعض الأحيان من القيمة العادلة وبالتحديد عندما:

(أ) تحدث بعض التحويلات الحيوية القليلة بعد تحمل التكلفة الأولية (على سبيل المثال: غرس بذور اشجار فاكهة قبل تاريخ الميزانية مباشرة).

أو (ب) لا يتوقع أن يكون أثر التحولات الحيوية على السعر هاماً ومؤثراً (على سبيل المثال: النمو الأولى لأشجار الصنوبر التى تأخذ دورة إنتاج تبلغ ٣٠ عاماً).

٢٥- ترتبط الأصول الحيوية غالباً بطبيعتها بالأرض (على سبيل المثال: الأشجار فى الغابات المزروعة). وقد لا توجد سوق منفصلة للأصول التى ترتبط بالأرض ولكن قد توجد سوق نشطة للأصول المركبة والتي تشمل الأصول الحيوية مثل الأرض البكر وتحسينات الأرض كمجموعة. وقد تستخدم المنشأة المعلومات المرتبطة بالأصول المركبة لقياس القيمة العادلة للأصل الحيوي. فعلى سبيل المثال، قد تخصم القيمة العادلة للأرض البكر وتحسينات الأرض من القيمة العادلة للأصول المركبة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية.

المكاسب والخسائر

٢٦- يدرج الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولى للأصل الحيوي بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع وعن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي بالأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأ بها.

٢٧- قد تنشأ الخسارة من الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي، لأن تكاليف البيع تخصم عند تحديد القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي، وقد ينشأ الربح من الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي مثل حالة مولد عجل.

٢٨- يدرج الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولى بالمنتج الزراعى بالقيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع في الأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأ بها.

٢٩- قد ينشأ الربح أو الخسارة من الاعتراف الأولى بالمنتج الزراعى كنتيجة للحصاد.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها

٣٠- هناك افتراض بأن القيمة العادلة للأصل الحيوي يمكن أن تقاس بصورة يعتمد عليها، فى حين أن هذا الافتراض قد لا يتحقق عند الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي فقط عندما لا تتوافر له أسعار سوقية معلنة وأن المقاييس البديلة للقيمة العادلة أظهرت بوضوح عدم إمكانية الإعتماد عليها، فى هذه الحالة يقاس الأصل الحيوي بتكلفته ناقصاً أية

مجمعات للإهلاك وأية مجمعات لخسائر اضمحلال للقيمة. وفور إمكانية قياس القيمة العادلة لهذا الأصل بصورة يعتمد عليها عندئذ تقوم المنشأة بقياسه بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع، وفور استيفاء الأصل الحيوي غير المتداول شروط التبويب كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو ضمه إلى مجموعة جارى التخلص منها والتى بوبت كمحتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"، فمن المفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها.

٣١- الافتراض الوارد فى الفقرة "٣٠" قد لا يتحقق فقط عند الاعتراف الأولى. فالمنشأة التى سبق أن قاست الأصل الحيوي بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع تستمر فى قياس الأصل الحيوى بأخر قيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع حتى الاستبعاد.

٣٢- تقيس المنشأة فى كل الحالات المنتج الزراعى عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع، ويعكس هذا المعيار وجهة النظر بأن القيمة العادلة للمنتج الزراعى عند نقطة الحصاد يمكن دائماً قياسها بصورة يعتمد عليها.

٣٣- عند تحديد التكلفة ومجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال فى القيمة، تأخذ المنشأة فى الاعتبار معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)" الأصول الثابتة وإهلاكاتها " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)""اضمحلال قيمة الأصول".

المنح

٣٤- المنح غير المشروطة المرتبطة بأصل حيوي والمقاسة بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع يعترف بها في الأرباح أو الخسائر فقط عندما تصبح المنحة قابلة للتحصيل.

٣٥- إذا كانت المنحة المرتبطة بأصل حيوي قيست بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع مشروطة- بما فى ذلك عندما تتطلب المنحة من المنشأة بألا تقوم بأنشطة زراعية محددة - تعترف المنشأة بالمنحة في الأرباح أو الخسائر فقط عندما يتم الوفاء بالشروط الخاصة بالمنحة.

٣٦- تختلف الشروط والقيود للمنح، فعلى سبيل المثال قد تتطلب المنحة من المنشأة أن تزرع منطقة محددة لمدة خمس سنوات وتطلب من المنشأة إعادة المنحة بأكملها إذا تمت الزراعة لفترة أقل من خمس سنوات، فى هذه الحالة لا يعترف بالمنحة في الأرباح أو الخسائر إلى

أن تنتهي الخمس سنوات، فى حين إذا سمحت شروط المنحة باحتفاظ المنشأة بجزء من المنحة بناءً على الوقت المنقضى، فى هذه الحالة تعترف المنشأة بذلك الجزء في الأرباح أو الخسائر على أساس زمني.

٣٧- إذا ارتبطت المنحة بأصل حيوى يقاس بالتكلفة ناقصاً أية مجمعات للإهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال (راجع الفقرة "٣٠")، يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)"المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات".

٣٨- يتطلب هذا المعيار معالجة تختلف عن معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)، إذا ارتبطت المنحة بأصل حيوي مقاساً بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو أن المنحة تتطلب عدم قيام المنشأة بأنشطة زراعية محددة ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) فقط على المنحة المرتبطة بأصل حيوي يقاس بتكلفته ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال.

الإفصاح

٣٩ – ملغاة.

عامة

٤٠- على المنشأة أن تفصح عن الأرباح أو الخسائر الكلية الناشئة خلال الفترة الجارية الناتجة عن الاعتراف الأولى بالأصول الحيوية والمنتجات الزراعية وعن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول الحيوية.

٤١- على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية.

٤٢- الإفصاح المطلوب بالفقرة "٤١" قد يأخذ شكل الوصف الكتابى أو الرقمى.

٤٣- تشجع المنشأة على أن تقدم وصفاً رقمياً لكل مجموعة من الأصول الحيوية، تميز فيه بين الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك وتلك المخصصة للتربية أو بين الأصول الحيوية البالغة وغير البالغة حسبما الحال. على سبيل المثال: قد تفصح المنشأة عن القيمة الدفترية للأصول المخصصة للاستهلاك وتلك المخصصة للتربية (السلالات) فى مجموعات. وقد تقسم المنشأة تلك القيمة الدفترية بين ماهو بالغ وبين ماهو غير بالغ لتلك الأصول. وتوفر هذه التفرقة معلومات قد تساعد فى تقدير توقيت التدفقات النقدية المستقبلية. وعلى المنشأة أن تفصح عن الأسس المستخدمة في إعداد تلك التفرقة.

٤٤- الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك هى تلك الأصول التى سوف تحصد كمنتج زراعى أو تباع كأصول حيوية، ومن أمثلة الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك، المواشى والدواجن التى ينوى إنتاجها فى صورة لحوم أو يحتفظ بها للبيع أو مزارع الأسماك والحبوب مثل الذرة والقمح والشجر الذي ينمو للحصول على أخشاب، أما الأصول الحيوية المخصصة للتربية فهى تلك الأصول التى يحتفظ بها لأغراض أخرى بخلاف الأصول المخصصة للاستهلاك، على سبيل المثال، المواشى التى ينتج منها اللبن وحدائق العنب وأشجار الفاكهة والأشجار التى يحصد منها أخشاب التدفئة بينما يبقى الشجر نفسه. والأصول الحيوية المخصصة للتربية ليست منتجاً زراعياً بل هي أصول تتجدد ذاتياً.

٤٥- قد تبوب الأصول الحيوية كأصول بالغة أو كأصول غير بالغة، والأصول الحيوية البالغة هى تلك التى حققت مواصفات الحصاد (مثل الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك) أو قادرة على أن تقدم حصاداً منتظماً (مثل الأصول الحيوية المخصصة للتربية).

٤٦- إذا لم يتم الإفصاح عن ذلك فى مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية، على المنشأة أن تصف ما يلي:

(أ) طبيعة أنشطتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول الحيوية.

و (ب) المقاييس غير المالية أو التقديرات للعدد الفعلى لما يلي:

(١) كل مجموعة من الأصول الحيوية فى نهاية الفترة.

(٢) محصول المنتجات الزراعية خلال الفترة.

٤٧- ملغاة.

٤٨- ملغاة.

٤٩- على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) الأصول الحيوية وقيمتها الدفترية التى عليها قيود والقيمة الدفترية للأصول الحيوية المرهونة كضمان لالتزامات.

و (ب) قيمة الارتباطات لتطوير أو اقتناء أصول حيوية.

و (ج) استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المرتبطة بالنشاط الزراعى.

٥٠- على المنشأة أن تعرض تسوية للتغيرات فى القيمة الدفترية للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية على أن تتضمن التسوية:

(أ) الربح أو الخسارة الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.

و (ب) الزيادة نتيجة الشراء.

و (ج) النقص نتيجة المبيعات والأصول الحيوية المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع (أو تدخل ضمن المجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢).

و (د) النقص نتيجة الحصاد.

و (هـ) الزيادة الناتجة عن تجميع الأعمال.

و (و) صافي فروق العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة وترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

و (ز) أية تغيرات أخرى.

٥١- يمكن أن تتغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي نتيجة لكل من التغير الطبيعى وتغيرات السعر بالسوق، ويفيد الإفصاح المنفصل عن التغيرات الطبيعية والسعرية فى تقييم اداء الفترة الحالية والتوقعات المستقبلية وبالتحديد عندما توجد دورة إنتاج تزيد عن سنة. فى مثل هذه الحالات تشجع المنشأة أن تفصح- بالمجموعة أو بأى شكل آخر – عن قيمة التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع بما فى ذلك الربح أو الخسارة نتيجة للتغيرات الطبيعية ونتيجة التغيرات فى السعر، وهذه المعلومات فى العادة تكون أقل فائدة عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة، على سبيل المثال، تربية الدجاج أو زراعة الحبوب.

٥٢- ينتج عن التحول الحيوي فى عدد من أشكال التغيرات الطبيعية كالنمو والاضمحلال والإنتاج والإنجاب وكلها أمور مرئية وقابلة للقياس، وكل تغير من هذه التغيرات الطبيعية له علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية ويعتبر التغير فى القيمة العادلة للأصل الحيوي نتيجة الحصاد تغيراً طبيعياً أيضاً.

٥٣- يتعرض النشاط الزراعى أحياناً إلى تقلبات المناخ والأمراض والأخطار الطبيعية الأخرى وإذا وقع هذا الحادث وأدى إلى زيادة بند هام فى الإيراد أو المصروف، يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة هذا البند طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية". ومن أمثلة هذه الأحداث انتشار أمراض خبيثة والفيضان والجفاف الشديد والتجمد والأوبئة.

الإفصاحات الإضافية للأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه

٥٤- إذا قاست المنشأة الأصول الحيوية بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات للإهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال (راجع الفقرة "٣٠") فى تاريخ نهاية الفترة، على المنشأة أن تفصح لتلك الأصول الحيوية عن الآتى:

(أ) وصف للأصول الحيوية.

و (ب) إيضاح سبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه.

و (ج) المدى الذي من الممكن أن تقع فيه تقديرات القيمة العادلة (إذا أمكن ذلك).

و (د) طريقة الإهلاك المستخدمة.

و (هـ) العمر الإنتاجى أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

و (و) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك (مع مجمع خسائر الاضمحلال) فى بداية ونهاية الفترة.

٥٥- إذا قامت المنشأة خلال الفترة الحالية بقياس الأصول الحيوية بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال (راجع الفقرة رقم "٣٠") تفصح المنشأة عن أية أرباح أو خسائر تعترف بها عند استبعاد هذه الأصول الحيوية، ووفقاً للتسوية المطلوبة فى الفقرة "٥٠" سوف تفصح عن القيم المرتبطة بهذه الأصول الحيوية بشكل منفصل، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن التسوية على القيم التالية التى أدرجت فى الأرباح أو الخسائر والمتعلقة بتلك الأصول الحيوية:

(أ) خسائر اضمحلال القيمة.

و (ب) رد خسائر اضمحلال القيمة.

و (ج) الإهلاك.

٥٦ – إذا كانت القيمة العادلة للأصول الحيوية المقاسة من قبل بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأى مجمع لخسائر الاضمحلال أصبحت قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها خلال الفترة الحالية، على المنشأة أن تفصح عن الآتى بالنسبة لتلك للأصول الحيوية:

(أ) وصف للأصول الحيوية.

و (ب) شرح لمإذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها.

و (ج) أثر التغير.

المنح

٥٧ – على المنشأة أن تفصح عما يلي فيما يتعلق بالنشاط الزراعى الذي يدخل فى نطاق هذا المعيار:

(أ) طبيعة ومدى المنح المعترف بها فى القوائم المالية.

و (ب) الشروط غير المستوفاة والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح.

و (ج) الانخفاض المؤثر المتوقع فى مستوى المنح.

ملحق
يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥)
ولكنه لا يمثل جزءا منه

مثال (١) شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة المركز المالي

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

	الايضاحات	٣٠ يونية ٢٠١٩	٣٠ يونية ٢٠١٨
الأصول		**جنيه**	**جنيه**
أصول طويلة الاجل			
ماشية الألبان – غير البالغة		٥٢٠٦٠	٤٧٧٣٠
ماشية الألبان – البالغة		٣٧٢٩٩٠	٤١١٨٤٠
مجموعة الأصول الحيوية	(٣)	**٤٢٥٠٥٠**	**٤٥٩٥٧٠**
الأصول الثابتة		**١٤٦٢٦٥٠**	**١٤٠٩٨٠٠**
إجمالي الأصول طويلة الأجل		**١٨٨٧٧٠٠**	**١٨٦٩٣٧٠**
الأصول المتداولة			
المخزون		**٨٢٩٥٠**	**٧٠٦٥٠**
العملاء والمدينون المتنوعون		**٨٨٠٠٠**	**٦٥٠٠٠**
النقدية		**١٠٠٠٠**	**١٠٠٠٠**
		١٨٠٩٥٠	**١٤٥٦٥٠**
إجمالي الأصول المتداولة		**١٨٠٩٥٠**	**١٤٥٦٥٠**
الالتزامات المتداولة			
الموردون والدائنون المتنوعون		**١٦٥٨٢٢**	**١٥٠٠٢٠**
رأس المال العامل		**١٥١٢٨**	**(٤٣٧٠)**
إجمالي الاستثمار ويمول كالآتى:		**١٩٠٢٨٢٨**	**١٨٦٥٠٠٠**
حقوق الملكية			
رأس المال المصدر والمدفوع		١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المرحلة		٩٠٢٨٢٨	٨٦٥٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية وإجمالي الاستثمار		**١٩٠٢٨٢٨**	**١٨٦٥٠٠٠**

س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة الدخل

	الإيضاحات	السنة المالية المنتهية فى ٣٠ يونية ٢٠١٩ جنيه
القيمة العادلة لإنتاج اللبن		٥١٨٢٤٠
الأرباح الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً		٣٩٩٣٠
تكاليف البيع لماشية الألبان	(٣)	٥٥٨١٧٠
المخزون المستخدم		(١٣٧٥٢٣)
تكاليف العمالة		(١٢٧٢٨٣)
مصروف الإهلاك		(١٥٢٥٠)
مصروفات التشغيل الأخرى		(١٩٧٠٩٢)
		(٤٧٧١٤٨)
ربح التشغيل		٨١٠٢٢
ضريبة الدخل		(٤٣١٩٤)
ربح الفترة		٣٧٨٢٨

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة التغير فى حقوق الملكية

	السنة المالية المنتهية فى ٣٠ يونية ٢٠١٩		
	رأس المال	الأرباح المرحلة	الإجمالي
	جنيه	جنيه	جنيه
الرصيد فى أول يوليو ٢٠١٨	١٠٠٠٠٠٠	٨٦٥٠٠٠	١٨٦٥٠٠٠
		٣٧٨٢٨	٣٧٨٢٨
الأرباح خلال الفترة			
الرصيد فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	١٠٠٠٠٠٠	٩٠٢٨٢٨	١٩٠٢٨٢٨

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة التدفق النقدى

	السنة المالية المنتهية فى ٣٠ يونية ٢٠١٩ جنيه
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
النقدية المستلمة من مبيعات الألبان	٤٩٨٠٢٧
النقدية المستلمة من مبيعات الماشية	٩٧٩١٣
النقدية المسددة للموردين والموظفين	(٤٦٠٨٣١)
نقدية مسددة لشراء ماشية	(٢٣٨١٥)
	١١١٢٩٤
ضرائب مدفوعه	(٤٣١٩٤)
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	٦٨١٠٠
التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة الاستثمار	
مشتريات أصول ثابتة	(٦٨١٠٠)
صافي التدفقات النقدية المستخدمة فى أنشطة الاستثمار	(٦٨١٠٠)
صافي الزيادة فى النقدية	–
النقدية فى أول الفترة	١٠٠٠٠
النقدية فى آخر الفترة	١٠٠٠٠

الايضاحات

١ – العمليات والأنشطة الرئيسية

شركة س ص ع لمنتجات الألبان (الشركة) تعمل فى مجال إنتاج الألبان لتوريدها للعملاء المختلفين فى ١ يوليو ٢٠١٨ كانت الشركة تمتلك ٤١٩ بقرة قادرة على إنتاج اللبن (أصول بالغة) و١٣٧ بقرة صغيرة (عجلة) قادرة على إنتاج اللبن فى المستقبل (أصول غير بالغة) وتنتج الشركة ١٥٧٥٨٤ كيلومن اللبن بقيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع بمبلغ ٥١٨٢٤٠ جنيه فى نهاية السنة فى ٣٠ يونية٢٠١٩ (تم تحديدها وقت الحليب).

٢ – السياسات المحاسبية

الماشية واللبن

تقاس الماشية بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع، ويتم تحديد القيمة العادلة للماشية بناء على أسعار السوق لها فى نفس السن ونوع الماشية والصفات الوراثية، يقاس اللبن أولياً بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع فى وقت الحلب وتحدد القيمة العادلة للبن على أساس أسعار السوق فى المناطق المحلية.

٣ – الأصول الحيوية

تسوية القيمة الدفترية لماشية الألبان	٢٠١٩ جنيه
القيمة الدفترية فى أول يوليو ٢٠١٨	**٤٥٩٥٧٠**
الزيادة نتيجة الشراء	٢٦٢٥٠
الأرباح الناشئة من التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة والمرتبطة بالتغيرات الطبيعية	١٥٣٥٠
الأرباح الناشئة من التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة نتيجة لتغيرات الأسعار	٢٤٥٨٠
الانخفاض نتيجة المبيعات	(١٠٠٧٠٠)
القيمة الدفترية في ٣٠ يونيو ٢٠١٩	**٤٢٥٠٥٠**

٤ – استراتيجية إدارة الخطر المالي

الشركة معرضة للمخاطر المالية الناشئة عن التغيرات فى أسعار الألبان ولا تتوقع الشركة إنخفاض أسعار اللبن بصورة مؤثرة فى المستقبل المنظور ولذلك قد لا تدخل فى مشتقات مالية أو عقود لإدارة خطر الانخفاض فى أسعار الألبان، تراجع الشركة قوائم أسعاراللبن بصورة منتظمة لتأخذ فى اعتبارها مدى احتياجها لإدارة فعالة للمخاطر المالية.

مثال (٢) التغير الطبيعى والتغير فى السعر

يوضح المثال التالي كيفية فصل التغير الطبيعى عن تغير السعر. ويفضل الفصل فى تغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع بين الجزء المتعلق بالتغيرات الطبيعية والجزء المتعلق بالتغيرات فى السعر ولكنها ليست مطلوبة فى هذا المعيار.

فى أول يوليو ٢٠١٨ كان هناك قطيع من عشرة رؤوس عمر سنتان. تم شراء رأس واحدة عمرها عامين ونصف فى أول يناير ٢٠١٩ بمبلغ ١٠٨ جنيه وولدت رأس فى أول يناير ٢٠١٩. لم يتم بيع أو إستبعاد رؤوس حيوانات خلال الفترة وقد كانت القيمة العادلة للوحدة ناقصاً تكلفة البيع كالآتى:

	جنيه	جنيه
حيوان عمر سنتين فى أول يوليو ٢٠١٨	١٠٠	
مولود جديد فى أول يناير ٢٠١٩	٧٠	
حيوان عمر سنتين ونصف فى أول يناير ٢٠١٩	١٠٨	
مولود جديد فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	٧٢	
حيوان عمر نصف سنة فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	٨٠	
حيوان عمر سنتين فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	١٠٥	
حيوان عمر سنتين ونصف فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	١١١	
حيوان عمر ثلاث سنوات فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	١٢٠	
القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع للقطيع		
فى أو ل يونيو ٢٠١٨ (١٠×١٠٠)		١٠٠٠
المشتريات فى أول يناير ٢٠١٩ (١×١٠٨)		١٠٨
الزيادة فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
نتيجة للتغير فى الأسعار		
١٠ × (١٠٥–١٠٠)	٥٠	
١ × (١١١–١٠٨)	٣	
١ × (٧٢–٧٠)	٢	٥٥
الزيادة فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع نتيجة للتغير الطبيعى		
١٠ (١٢٠–١٠٥)	١٥٠	
١ (١٢٠–١١١)	٩	
١ (٨٠–٧٢)	٨	
١ × ٧٠	٧٠	٢٣٧
القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
للقطيع فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩		
١١ × ١٢٠	١٣٢٠	
١ × ٨٠	٨٠	١٤٠٠

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦)

التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦)
التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

المحتويات	فقرات
هدف المعيار	١-٢
نطاق المعيار	٣-٥
الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم	٦-٧
الإعفاء المؤقت من الفقرات "١١" و"١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)	٦-٧
قياس أصول التنقيب والتقييم	
القياس عند الاعتراف بالأصل	٨
عناصر تكاليف أصول التنقيب والتقييم	٩-١١
القياس بعد الاعتراف بالأصل	١٢
التغييرات في السياسات المحاسبية	١٣-١٤
العرض	
تبويب أصول التنقيب والتقييم	١٥-١٦
إعادة تبويب أصول التنقيب والتقييم	١٧
الاضمحلال	
الاعتراف والقياس	١٨-٢٠
تحديد المستوى الذي يتم عنده خضوع أصل التنقيب والتقييم لاختبارات الاضـــمحلال	٢١-٢٢
في القيمة	
الإفصاح	٢٣-٢٥
أحكام انتقالية	٢٦-٢٨

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦)
التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية للتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

٢- يتطلب هذا المعيار بالتحديد ما يلي:

(أ) إدخال تحسينات محدودة على التطبيقات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بنفقات التنقيب والتقييم.

(ب) على الوحدات التى تعترف بأصول للتنقيب والتقييم أن تخضع هذه الأصول لاختبارات الاضمحلال فى القيمة طبقاً لهذا المعيار وقياس أى اضمحلال فى القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

(ج) الافصاحات التى تحدد وتشرح القيم فى القوائم المالية للمنشأة الناتجة عن التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية ومساعدة مستخدمى القوائم المالية على فهم مبالغ وتوقيت ومدى تأكيد التدفقات النقدية من أى أصول معترف بها خاصة بالتنقيب أو التقييم.

نطاق المعيار

٣- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على نفقات التنقيب والتقييم التى تكبدتها.

٤- لا يحدد هذا المعيار مظاهر أخرى للمحاسبة بواسطة المنشأة التى تعمل فى التنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية.

٥- لا تطبق المنشأة هذا المعيار على النفقات المتكبدة:

(أ) قبل التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية مثل النفقات المتكبدة قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية للتنقيب فى منطقة محددة.

(ب) بعد ان تظهر بوضوح الجدوى الفنية والقدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية.

الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم

الإعفاء المؤقت فى الفقرات "١١" و"١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)

٦- تطبق المنشأة التى تعترف بأصول التنقيب والتقييم عند وضعها لسياستها المحاسبية الفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٧- تحدد الفقرات "١١" و"١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) مصادر المتطلبات الرسمية وإرشادات عن المتطلبات التى يجب على الإدارة أن تأخذها فى حسبانها عند وضعها السياسة المحاسبية لبند معين إذا كان هذا البند لم يتم تناوله تحديداً فى معيار محاسبة مصرى. ومع الأخذ فى الاعتبار الفقرات "٩" و"١٠" أدناه فإن هذا المعيار أعفى المنشأة من تطبيق تلك الفقرات على سياستها الخاصة بالاعتراف بأصول التنقيب والتقييم وقياسها.

قياس أصول التنقيب والتقييم

القياس عند الاعتراف بالأصل

٨- تقاس أصول التنقيب والتقييم بالتكلفة.

عناصر تكاليف أصول التنقيب والتقييم

٩- تضع المنشأة السياسة الخاصة بتحديد ما هى النفقات التى يعترف بها كأصول تنقيب وتقييم وتقوم بتطبيق هذه السياسة بثبات. وعند قيام المنشأة بوضع هذه السياسة عليها أن تأخذ فى حسبانها الدرجة التى يمكن أن تساهم بها هذه النفقات فى اكتشاف موارد تعدينية محددة. وفيما يلي أمثلة (ليست على سبيل الحصر) للنفقات التى قد تدخل فى القياس الأولى لأصول التنقيب والتقييم:

(أ) الحصول على حقوق التنقيب.

و (ب) الدراسة الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيقية.

و (ج) الحفر للتنقيب.

و (د) حفر الآبار.

و (هـ) أخذ العينات.

و (و) الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى الفنية والقدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية.

١٠- لا يعترف بالمصروفات المرتبطة بتطوير الموارد التعدينية كأصول تنقيب وتقييم. ويقدم الإطار العام ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة" الإرشاد عن الاعتراف بالأصول الناشئة عن التطوير.

١١- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" على المنشأة أن تعترف بأية التزامات متعلقة بالإزالة والتجديد والتى تكبدتها خلال فترة محددة كنتيجة لقيامها بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

القياس بعد الاعتراف بالأصل

١٢- بعد الاعتراف بالأصل تقوم المنشأة بتطبيق نموذج التكلفة لأصول التنقيب والتقييم.

التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٣- قد تغير المنشأة سياستها المحاسبية فيما يتعلق بنفقات التنقيب والتقييم إذا جعل هذا التغيير القوائم المالية بالنسبة لاحتياجات المستخدمين فى اتخاذ القرار أكثر موضوعية وليست أقل مصداقية أو تجعلها أكثر مصداقية وليست أقل موضوعية. لذا فعلى المنشأة تقييم الملاءمة المناسبة والمصداقية باستخدام المواصفات الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

١٤- لتبرير التغييرات فى سياستها المحاسبية لنفقات التنقيب والتقييم، على المنشأة أن توضح أن التغيير الذي حدث جعل قوائمها المالية أقرب فى استيفاء المواصفات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ولكن التغيير لا يعنى الوصول إلى الالتزام الكامل بتلك المواصفات.

العرض

تبويب أصول التنقيب والتقييم

١٥- على المنشأة أن تبوب أصول التنقيب والتقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لطبيعة الأصول المقتناة كما أن عليها الثبات فى تطبيق هذا التبويب.

١٦- تعامل بعض أصول التنقيب والتقييم على أنها غير ملموسة (حقوق الحفر) فى حين أن البعض الآخر من الأصول يعامل على أنه ملموس (السيارات والحفارات). ويعتبر استهلاك قيمة الأصل الملموس المستخدم لتطوير الأصل غير الملموس جزء من تكلفة الأصل غير الملموس فى حدود المدى الذي استخدم فيه الأصل الملموس. فى حين أن استخدام أصل ملموس لتطوير الأصل غير الملموس لا تغير الأصل الملموس ليصبح أصلاً غير ملموس.

إعادة تبويب أصول التنقيب والتقييم

١٧- لا يستمر تبويب أصل التنقيب والتقييم كماهو عندما تشير بوضوح الجدوى الفنية والتطبيق التجارى على نجاح استخراج مورد تعدينى. فى هذه الحالة يجب تقييم هذه الأصول من أجل تحديد قيمة اضمحلالها ويتم الاعتراف بأية خسائر اضمحلال فى القيمة قبل إجراء إعادة التبويب.

الاضمحلال

الاعتراف والقياس

١٨- تخضع أصول التنقيب والتقييم لاختبارات اضمحلال القيمة وذلك عندما توضح الحقائق والظروف أن القيمة الدفترية لهذه الأصول قد تزيد عن قيمتها الاستردادية. وعندما توضح الحقائق والظروف أن القيمة الدفترية لهذه الأصول تزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد، على المنشأة أن تقيس وتعرض وتفصح عن أية خسائر اضمحلال فى القيمة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) فيما عدا ماهو مدرج بالفقرة "٢١".

١٩- لأغراض أصول التنقيب والتقييم فقط، تطبق الفقرة "٢٠" من هذا المعيار بدلاً من الفقرات من "٨" إلى "١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) عند تحديد أصل التنقيب والتقييم والذي قد يضمحل في القيمة. وتستخدم الفقرة "٢٠" مصطلح أصول ولكنها تطبق بالتساوي على أصول التنقيب والتقييم المنفصلة أو على وحدة توليد النقدية.

٢٠- تشير واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف التالية على سبيل المثال لا الحصر إلى أن المنشأة عليها أن تختبر مدى اضمحلال أصولها الخاصة بالتنقيب والتقييم:

(أ) انتهاء الفترة التى يحق فيها للمنشأة التنقيب فى منطقة محددة خلال الفترة المالية أو أنها سوف تنتهي فى المستقبل القريب ومن غير المتوقع تجديدها.

(ب) لا يوجد خطة أو موازنة لعمل نفقات جديدة للتنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية فى منطقة محددة.

(ج) لم يؤدى التنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية فى منطقة محددة إلى اكتشاف لموارد تعدينية بكميات تجارية، وقد قررت المنشأة عدم الاستمرار فى مثل هذه الأنشطة فى هذه المنطقة المحددة.

(د) وجود بيانات كافية تشير إلى أنه بالرغم من أن نشاط التطوير متوقع أن يبدأ فى منطقة محددة إلا أن القيمة الدفترية للأصل من غير المحتمل أن تسترد بالكامل من خلال التطوير الناجح أو بالبيع.

فى أى من هذه الحالات أو الحالات المماثلة على المنشأة أن تجرى اختبارات الاضمحلال في القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) كما أن عليها أن تعترف بأى خسائر اضمحلال كمصروفات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

تحديد المستوى الذي يتم عنده خضوع أصل التنقيب والتقييم لاختبارات الاضمحلال فى القيمة

٢١- على المنشأة أن تحدد السياسة المحاسبية لتوزيع أصول التنقيب والتقييم على الوحدات المولدة للنقدية أو على مجموعات الوحدات المولدة للنقدية بغرض تقييم تلك الأصول لأغراض قياس الاضمحلال فى القيمة. وكل وحدة مولدة للنقدية أو مجموعة من الوحدات الموزع عليها أصل تنقيب وتقييم يجب ألا تكون أكثر اتساعاً من قطاعات المنشأة الواردة فى التقارير الأولية أو الثانوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية".

٢٢- قد يتكون المستوى المحدد بواسطة المنشأة بغرض اختبار اضمحلال أصول التنقيب والتقييم من واحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقدية.

الإفصاح

٢٣- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تحدد وتشرح القيم المعترف بها فى القوائم المالية والناتجة من عمليات التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

٢٤- لتطبيق الفقرة "٢٣" على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) سياستها المحاسبية فى معالجة نفقات التنقيب والتقييم بما فى ذلك الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم.

(ب) قيم الأصول والالتزامات والإيراد والمصروف والتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار الناتجة عن التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

٢٥- على المنشأة معالجة أصول التنقيب والتقييم كمجموعة أصول مستقلة وأن تقوم بالإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات إما معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) حسبما تم تبويب هذه الأصول.

الأحكام الانتقالية

٢٦- على المنشأة التي كانت تطبق نموذج إعادة التقييم على أصول التنقيب والتقييم التحول إلى نموذج التكلفة. في هذه الحالة، يتعين على المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعي، أي لا تقوم بتعديل القيم الدفترية لأصول التنقيب والتقييم ومجمع الإهلاك أو الاستهلاك المتعلق بها، بحسب الأحوال، وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية في تاريخ التحول إلى نموذج التكلفة هي التكلفة ومجمع الإهلاك أو الاستهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.

٢٧ – عند تطبيق أحكام الفقرة السابقة، يمكن للمنشأة تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في جانب حقوق الملكية إلى حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة عندما يتم تحقق هذا الفائض، ويتحقق الفائض نتيجة للاستغناء عن أو التخلص من أصل التنقيب والتقييم، كما قد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل، وفي هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحقق يسأوي الفرق بين الإهلاك أو الاستهلاك المحسوب على القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الإهلاك أو الاستهلاك المحسوب على التكلفة الأصلية لنفس الأصل علما بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل. وفي جميع الأحوال يجب الأخذ في الحسبان أي آثار ضريبية تترتب على تحويل أي جزء من فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة.

٢٨ – على المنشأة مراعاة متطلبات الإفصاح الواردة بالفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند تطبيقها لنموذج التكلفة لأول مرة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧)

عقود التأمين

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧)

عقود التأمين

المحتويات	فقـــــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٦
المشتقات الضمنية	٧-٩
فصل المكونات الإيداعية	١٠-١٢
الاعتراف والقياس	
الاعفاء المؤقت من بعض المعايير المحاسبية المصرية الأخرى	١٣-١٤
اختبار مدى كفاية الالتزامات	١٥-١٩
اضمحلال قيمة أصول إعادة التأمين	٢٠
التغييرات فى السياسات المحاسبية	٢١-٢٣
اسعار الفوائد السوقية الحالية	٢٤
استمرار الممارسات القائمة	٢٥
الحيطة والحذر	٢٦
هوامش الاستثمار المستقبلية	٢٧-٢٩
محاسبة الظل	٣٠
عقود التأمين التى يتم اقتناؤها من خلال تجميع الأعمال أو نقل المحافظ التأمينية	٣١-٣٣
أشكال المشاركة الاختيارية	
أشكال المشاركة الاختيارية فى عقود التأمين	٣٤
أشكال المشاركة الاختيارية فى الأدوات المالية	٣٥
الإفصاح	
شرح المبالغ المعترف بها	٣٦-٣٧
طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن عقود التأمين	٣٨-٣٩ أ
ملحق – تعريف عقد التأمين	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧)
عقود التأمين

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة إعداد التقارير المالية الخاصة بعقود التأمين من قبل أية منشأة تصدر مثل هذه العقود (والمذكورة فى هذا المعيار باسم " شركة التأمين") ويتطلب هذا المعيار على وجه الخصوص مايلي:

(أ) نطاق محدود من التعديلات التى يتم إدخالها على نظم المحاسبة فى شركات التأمين فيما يتصل بعقود التأمين.

(ب) الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ التى تظهر فى القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين والتى تنشأ عن عقود التأمين بما يساعد مستخدمى القوائم المالية فى فهم قيم وتوقيتات ومدى عدم التأكد فى التدفقات النقدية المستقبلية عن عقود التأمين.

نطاق المعيار

٢- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) عقود التأمين (بما فى ذلك عقود إعادة التأمين) التى تصدرها وعقود إعادة التأمين التى تحتفظ بها.

(ب) الأدوات المالية التى تصدرها والتى تتسم بأحد أشكال المشاركة الاختيارية (راجع الفقرة "٣٥"). ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) " الأدوات المالية: الإفصاح" الإفصاح عن الأدوات المالية، بما فى ذلك الأدوات المالية التى تحتوي على تلك الأشكال.

٣- لا يتناول هذا المعيار الجوانب الأخرى المتعلقة بالمعالجات المحاسبية التى تقوم بها شركة التأمين، على سبيل المثال المعالجة المحاسبية للأصول المالية التى تحتفظ بها شركات التأمين والالتزامات التى تصدرها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ".

٤- لا تنطبق أحكام هذا المعيار على ما يلي:

(أ) ضمانات المنتجات الصادرة مباشرة من المصنع، أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) " المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة ").

(ج) الأصول والالتزامات الخاصة بصاحب العمل بموجب خطط مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) " مزايا العاملين" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم " Share-based payment) والتزامات مزايا التقاعد المعدة طبقاً لنظم المعاشات ذات المزايا المحددة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١) " المحاسبة والتقارير عن نظم مزايا التقاعد"). الحقوق التعاقدية أو الالتزامات التعاقدية المتوقفة على الإستخدام المستقبلى أو الحق المستقبلى فى إستخدام بند غير مالي (على سبيل المثال، بعض رسوم الترخيص والإتاوات، والبنود المماثلة) (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة ").

(د) عقود الضمان المالي إلا إذا كان المصدر قد أكد في وقت سابق أنه يعتبر هذه العقود عقود تأمين وأنه استخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، وفى هذه الحالة يمكن للمصدر أن يختار إما تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) أو هذا المعيار على عقود الضمان المالي هذه، ويمكن للمصدر إجراء هذا الاختيار لكل عقد على حده، إلا أن الاختيار لكل عقد يكون غير قابل للتعديل.

(هـ) المقابل المحتمل سداده أو تحصيله عن عملية تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

(و) عقود التأمين المباشرة التى تحتفظ بها المنشأة (عقود التأمين المباشرة التى تكون المنشأة فيها هى حامل الوثيقة أى الطرف المؤمن عليه). إلا أنه يجب على معيد التأمين تطبيق هذا المعيار على عقود إعادة التأمين التى يحتفظ بها.

٥- للتسهيل فى البحث، يصف هذا المعيار أى منشأة تصدر عقود تأمين بأنها شركة تأمين، وذلك سواء كانت هذه الصفة لأغراض قانونية أو إشرافية.

٦- ويعتبر عقد إعادة التأمين نوعاً من عقود التأمين. وعليه فإن الإشارة إلى عقود التأمين فى هذا المعيار تنطبق أيضاً على عقود إعادة التأمين.

المشتقات الضمنية

٧- يقضى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) أن تفصل بعض المشتقات الضمنية عن عقدها الأصلى، وتقاس بقيمتها العادلة وتدرج التغييرات على قيمتها العادلة بالأرباح أو الخسائر. وينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على المشتقات الضمنية فى أى عقد تأمين ما لم تكن المشتقة الضمنية ذاتها عبارة عن عقد تأمين.

٨- واستثناءً من الشرط المنصوص عليه فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)، فإن شركة التأمين ليست ملزمة بفصل وقياس حق خيار حامل الوثيقة فى التنازل عن عقد التأمين مقابل مبلغ ثابت (أو مقابل مبلغ يحدد بموجب قيمة ثابتة ومعدل عائد) وذلك حتى إذا كان سعر ممارسة الحق يختلف عن القيمة الدفترية للالتزام التأمينى.

٩- وتنطبق فقرة "٨" بذات الطريقة على خيارات التنازل عن أداة مالية تحتوي على شكل من أشكال المشاركة الاختيارية.

فصل المكونات الايداعية

١٠- تحتوي بعض عقود التأمين على كل من مكون تأمينى ومكون إيداعى. وفى بعض الأحيان، ينبغى على شركة التأمين أو يجوز لها فصل تلك المكونات عن بعضها البعض:

(أ) ويكون هذا الفصل لازماً إذا تم إستيفاء الشرطين التاليين معاً:

(١) إذا كانت شركة التأمين تستطيع أن تقيس المكون الإيداعى على حده (بما فى ذلك أية خيارات ضمنية للاسترداد النقدى).

و (٢) إذا كانت السياسة المحاسبية التى تتبعها شركة التأمين لا تتطلب إثبات جميع الالتزامات والحقوق الناشئة عن المكون الإيداعى.

(ب) تكون عملية الفصل المذكورة مسموح بها، ولكن غير ملزمة، إذا كان بوسع شركة التأمين قياس المكون الإيداعى على حدة كماهو مبين فى البند (أ) (١) ولكن تقتضي سياستها المحاسبية إثبات جميع الالتزامات والحقوق الناشئة عن المكون الإيداعى بغض النظر عن الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق والالتزامات.

(ج) ولا يجوز إجراء عملية الفصل إذا لم يكن بوسع شركة التأمين قياس المكون الإيداعى منفصلاً كماهو مبين فى البند (أ) (١).

١١- فيما يلي مثال لحالة لا تستلزم فيها السياسة المحاسبية لشركة تأمين إثبات جميع الالتزامات الناشئة عن المكونات الإيداعية. يتلقى معيد التأمين الصادر فى عقود إعادة التأمين تعويضاً عن الخسائر من معيدى التأمين، إلا أن العقد يلزم معيد التأمين الصادر فى عقود إعادة التأمين برد التعويض فى السنوات المقبلة. وينشأ هذا الالتزام من المكون الإيداعى. أما إذا كانت السياسة المحاسبية التى يتبعها معيد التأمين الصادر فى عقود إعادة التأمين تسمح له بإثبات التعويض كإيراد بدون قيد الالتزام الناشئ عنه يصبح الفصل فى هذه الحالة لازماً.

١٢- لكي يتم الفصل بين مكونات عقد ما، يجب على شركة التأمين:

(أ) أن تطبق هذا المعيار على المكون التأمينى.

و (ب) أن تطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على المكون الإيداعى.

الاعتراف والقياس

الإعفاء المؤقت من بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى

١٣- تحدد الفقرات من "١٠" إلى "١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) " السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء"، الضوابط التى يجب على المنشأة استخدامها عند وضع سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار محاسبى مصرى ينطبق على وجه الخصوص على أحد البنود. إلا أن هذا المعيار يعفى شركة التأمين من تطبيق تلك الضوابط على سياساتها المحاسبية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) عقود التأمين التى تصدرها الشركة (بما فى ذلك تكاليف الحصول عليها وما يتصل بها من أصول معنوية، مثل تلك الوارد بيانها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢").

و (ب) عقود إعادة التأمين التى تحتفظ بها الشركة.

١٤- لا يعفى هذا المعيار شركة التأمين من بعض الآثار المترتبة على الضوابط الواردة فى الفقرات من "١٠" إلى "١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، ويجب على شركة التأمين على وجه الخصوص أن:

(أ) ألا تثبت ضمن الالتزامات أية مخصصات للمطالبات المستقبلية المحتملة، إذا كانت تلك المطالبات تنشأ بموجب عقود تأمين غير قائمة فى وقت إعداد التقرير المالي (على سبيل المثال: مخصصات الكوارث ومخصصات المساواة).

(ب) تقوم بإجراء اختبار مدى كفاية الالتزامات الوارد بيانها فى الفقرات من "١٥" إلى "١٩".

(ج) تلغى التزامات التأمين (أو جزء منها) من ميزانيتها عندما وفقط عندما يتم انقضائها، أى عندما يتم الإبراء من الالتزامات الواردة فى العقد أو إلغائها أو انقضائها.

(د) لا تجرى مقاصة بين البنود التالية:

(١) أصول إعادة التأمين مقابل التزامات التأمين المتصلة بها.

أو (٢) الإيرادات أو المصروفات الناشئة عن عقود إعادة التأمين مقابل المصروفات أو الإيرادات الناشئة عن عقود التأمين المتصلة بها.

(هـ) تدرس ما إذا كانت أصول إعادة التأمين الخاصة بها قد تعرضت لعوامل اضمحلال القيمة (راجع الفقرة"٢٠").

اختبار مدى كفاية الالتزامات

١٥- يجب على شركة التأمين أن تقوم فى كل تاريخ لإعداد التقارير المالية بتقييم مدى كفاية التزاماتها التأمينية المعترف بها، وذلك بإستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بموجب عقود التأمين الخاصة بها. وإذا تبين من ذلك التقييم أن القيمة الدفترية لالتزامات التأمين (مخصوماً منها تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول المعنوية المتصلة بها مثل تلك التى سيتم مناقشتها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢") غير كافية فى ضوء التدفقات النقدية المستقبلية التقديرية، يتم قيد العجز برمته ضمن الأرباح أو الخسائر.

١٦- إذا كانت شركة التأمين تتبع اختبار مدى كفاية الالتزامات الذي يستوفى حداً أدنى من الشروط، فإن المعيار لا يفرض أية شروط أخرى. والحد الأدنى من الشروط يتمثل فيما يلي:

(أ) أن يراعى الاختبار التقديرات الحالية لجميع التدفقات النقدية التعاقدية، وما يتصل بها من تدفقات نقدية مثل تكاليف تسوية المطالبات، علاوة على التدفقات النقدية الناشئة عن الخيارات الضمنية والضمانات.

(ب) إذا أسفر الاختبار عن عدم كفاية الالتزامات، يتم قيد العجز برمته ضمن الأرباح أو الخسائر.

١٧- إذا كانت السياسات المحاسبية المعمول بها لدى شركة التأمين لا تستلزم إجراء اختبار لمدى كفاية الالتزامات يستوفى الحد الأدنى من الشروط الوارد بيانها فى الفقرة "١٦"، يتعين على شركة التأمين:

(أ) أن تحدد القيمة الدفترية للالتزامات التأمينية ذات الصلة(*) مخصوماً منها القيمة الدفترية لكل من:

(١) أية تكاليف اقتناء ذات صلة.

و (٢) أية أصول معنوية ذات صلة، مثل تلك الأصول التى يتم إقتناؤها فى حالة تجميع الأعمال أو نقل المحافظ التأمينية (راجع الفقرتين "٣١" و"٣٢"). إلا أن أصول إعادة التأمين ذات الصلة لا تؤخذ فى الاعتبار لأن شركة التأمين تعاملها محاسبياً معاملة مستقلة (راجع الفقرة "٢٠").

(ب) أن تحدد ما إذا كان المبلغ المبين فى البند (أ) أقل من القيمة الدفترية التى كان من المفترض أن يتم استيفاؤها إذا كانت التزامات التأمين المتصلة بها داخلة فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨). فإذا كان المبلغ أقل، فعلى شركة التأمين أن تثبت الفرق بالكامل ضمن الأرباح أو الخسائر وعليها أيضاً أن تخفض القيمة الدفترية لتكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة أو الأصول المعنوية ذات الصلة أو أن ترفع القيمة الدفترية لالتزامات التأمين ذات الصلة.

١٨- إذا استوفى اختبار مدى كفاية الالتزامات لدى شركة التأمين الحد الأدنى من الشروط المبينة فى الفقرة "١٦"، يتم تطبيق الاختبار على المستوى الإجمالي المبين فى هذا الاختبار. وإذا لم يستوف اختبار مدى كفاية الالتزامات الحد الأدنى المذكور من الشروط، يتم إجراء المقارنة الوارد بيانها فى الفقرة "١٧" على مستوى مجموعات من العقود التأمينية التى تخضع لمخاطر مشابهة إلى حد كبير ويتم إدارتها مجتمعة كما لو كانت محفظة واحدة.

١٩- يعبر المبلغ الوارد فى الفقرة "١٧ب" (أى نتيجة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)) عن هوامش الاستثمار المستقبلى (راجع الفقرات من "٢٧" إلى "٢٩") وذلك فقط فى حالة ما إذا كان المبلغ المبين فى الفقرة "١٧أ" يعكس أيضاً تلك الهوامش.

(*) الالتزامات التأمينية ذات الصلة هى تلك الالتزامات التأمينية وتكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة وما يتصل بها من أصول معنوية التى لا تقضى السياسات المحاسبية لشركة التأمين إجراء اختبار لمدى إستيفائها الحد الأدنى من الشروط الواردة فى الفقرة "١٦".

اضمحلال قيمة أصول إعادة التأمين

٢٠- إذا تعرض أصل إعادة التأمين الخاص بمعيدى التأمين الصادر فى عقد إعادة التأمين لاضمحلال فى قيمته يجب على معيد التأمين الصادر تخفيض القيمة الدفترية للأصل بناءً على تعرضه لاضمحلال قيمته، ويجب عليه أيضاً قيد الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة ضمن الأرباح أو الخسائر، ويتعرض أصل إعادة التأمين لعوامل الاضمحلال فى القيمة على الحالات التالية دون غيرها:

(أ) إذا كانت هناك أدلة موضوعية نتيجة لوقوع حدث بعد الاعتراف الأولى لأصل إعادة التأمين بان معيد التأمين الصادر قد لا يحصل على جميع المبالغ المستحقة له بموجب شروط العقد.

و (ب) إذا كان لهذا أثر – قابل للقياس بدرجة يعتمد عليها – على المبالغ التى سوف يحصل عليها معيد التأمين الصادر من شركة إعادة التأمين.

التغييرات فى السياسات المحاسبية

٢١- تنطبق الفقرات من "٢٢" الى ٣٠" على كل من التغييرات فى السياسات المحاسبية التى تدخلها شركة التأمين التى تطبق بالفعل معايير المحاسبة المصرية والتغييرات التى تدخلها شركات التأمين التى تطبق معايير المحاسبة المصرية لأول مرة.

٢٢- يجوز لشركة التأمين أن تغير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين ويقتصر ذلك فى حالة ما إذا كان من شأن التغيير أن يجعل القوائم المالية أكثر موضوعية لمتخذى القرار الاقتصادى وليست أقل مصداقية أو تجعلها أكثر مصداقية وليست أقل موضوعية. وتحكم شركة التأمين على مدى الموضوعية والمصداقية باستخدام المعايير المبينة فى المعيار المصرى رقم (٥).

٢٣- لكي تبرر شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية فيما يتصل بعقود التأمين عليها ان تفصح عن التغيير الذي يجعل القوائم المالية الخاصة بها أقرب إلى الالتزام بمتطلبات المعايير المبينة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)، إلا انه ليس من المفترض أن يحدث هذا التغيير التزاماً كاملاً بتلك المعايير وفيما يلي تناولاً لبعض الأمور الهامة ذات الصلة:

(أ) أسعار الفائدة الحالية (الفقرة "٢٤")،

(ب) استمرار الممارسات القائمة (الفقرة "٢٥")،

(ج) الحيطة والحذر (الفقرة "٢٦")،

(د) هوامش الاستثمار المستقبلية (الفقرات من "٢٧" الى "٢٩")،

(ه) محاسبة الظل (المحاسبة المقابلة) (الفقرة "٣٠").

أسعار الفوائد السوقية الحالية

٢٤- يجوز لشركة التأمين ولكن لا يلزمها تغيير سياستها المحاسبية بحيث تعيد قياس التزامات التأمين المخصصة(*) بحيث تعكس أسعار الفائدة السوقية الحالية وتثبت التغيرات التى تطرأ على تلك الالتزامات ضمن الأرباح أو الخسائر، وعندئذ يجوز لها أيضاً إتباع سياسات محاسبية تتطلب تقديرات واقتراحات حالية أخرى بالنسبة للالتزامات المخصصة، ويسمح الاختيار في هذه الفقرة لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية للالتزامات المحددة دون تطبيق هذه السياسات بشكل متناسق مع كافة الالتزامات كما قد يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥). وإذا حددت شركة التأمين التزامات لهذا الاختيار، عليها الاستمرار فى تطبيق أسعار الفائدة السوقية الحالية (وإن أمكن التقديرات والافتراضات الحالية الأخرى) بانتظام فى جميع الفترات على جميع هذه الالتزامات إلى أن تنقضى.

استمرار الممارسات القائمة

٢٥- يجوز لشركة التأمين ان تستمر فى الممارسات التالية إلا أن البدأ فى إتباع أى منها يؤدى إلى عدم الوفاء بمتطلبات الفقرة "٢٢":

(أ) قياس قيمة الالتزامات التأمينية بقيمتها المستقبلية (أى بدون خصمها وصولاً للقيمة الحالية).

(ب) قياس قيمة الحقوق التعاقدية فى أتعاب إدارة الاستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة التى يتم تحديدها فى ضوء الأتعاب الحالية التى يتقاضاها مشاركو السوق الآخرون عن خدمات مماثلة. وغالباً ما تكون القيمة العادلة فى بداية تلك الحقوق التعاقدية مساوية لتكاليف نشأة هذه الحقوق التى تم سدادها، ما لم تكن أتعاب إدارة الاستثمار المستقبلية والتكاليف المتعلقة بها تتغير بصورة مختلفة عن المتغيرات السوقية.

(*) فى هذه الفقرة تتضمن التزامات التأمين تكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة والأصول المعنوية ذات الصلة، مثل تلك التى تمت مناقشتها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢"

(ج) استخدام سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين (وتكاليف الاقتناء المؤجلة المتعلقة بها وما يتصل بها من أصول معنوية، إن وجدت) الخاصة بالشركات التابعة، فيما عدا ماهو مسموح به فى الفقرة "٢٤". ان لم تكن تلك السياسات المحاسبية موحدة فيجوز لشركة التأمين أن تغير تلك السياسات إذا لم ينشأ عن ذلك التغيير سياسات محاسبية أكثر تنوعاً علاوة على استيفاء الشروط الأخرى المنصوص عليها فى هذا المعيار.

الحيطة والحذر

٢٦- لا يجب على شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين لمجرد تجنب الحرص المفرط. إلا أنه إذا كانت شركة التأمين تقوم بالفعل بقياس عقود التأمين الخاصة بها بحرص كاف، فعليها ألا تلجأ الى حرص إضافى.

هوامش الاستثمار المستقبلية

٢٧- لا يجب على شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية فيما يتصل بعقود التأمين بغية استبعاد هوامش الاستثمار المستقبلية. إلا أن هناك ثمة احتمال موضوعى بأن القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين ستصبح أقل موضوعية وأقل مصداقية إذا ما تبنت سياسة محاسبية تعكس هوامش استثمار مستقبلية فى قياس عقود التأمين ما لم تؤثر هذه الهوامش على المدفوعات التعاقدية. وفيما يلي مثالان للسياسات المحاسبية التى تعكس تلك الهوامش:

(أ) استخدام سعر الخصم الذي يعكس العائد المقدر على أصول شركة التأمين.

أو (ب) تقدير العوائد المستقبلية على تلك الأصول باستخدام سعر عائد تقديرى، ثم خصم تلك العوائد التقديرية بسعر عائد مختلف وتضمين النتيجة فى قياس قيمة الالتزامات.

٢٨- يجوز لشركة التأمين ان تتجاوز الاحتمال الوارد بيانه فى الفقرة "٢٧" وذلك إذا ما صاحب تغيير السياسات المحاسبية زيادة فى درجة الموضوعية والثقة فى قوائمها المالية بما يكفى لتجاوز النقص فى مدى الموضوعية والثقة التى تسبب فيها تضمين هوامش استثمار مستقبلية، ومثال ذلك أن السياسات المحاسبية التى تتبعها إحدى شركات التأمين فيما يخص عقود التأمين تتضمن افتراضات تتسم بالحرص المفرط وتم وضعها منذ بداية ممارسة النشاط، وكذلك سعر خصم تحدده الجهة الرقابية بدون الرجوع مباشرة الى ظروف السوق وتجاهل بعض الخيارات والضمانات الضمنية. يتعين على شركة التأمين،

فى هذه الحالة، أن تعمل على أن تكون قوائمها المالية أكثر موضوعية مع عدم المساس بمدى إمكانية الاعتماد عليها وذلك عن طريق التحول إلى أساس محاسبى شامل موجه لخدمة المستثمر ومستخدم على نطاق واسع ويتضمن ما يلي:

(أ) التقديرات والافتراضات الحالية.

و (ب) تعديل معقول (ولكن بعيد عن الحرص المفرط) بما يعكس درجة المخاطرة وعدم التأكد.

و (ج) قياسات تعبر عن كل من فرق القيمة بالزيادة والقيمة الزمنية للخيارات والضمانات الضمنية.

و (د) سعرالخصم السارى بالسوق حتى وإن كان هذا السعر يعبر عن العائد المقدر على أصول شركة التأمين.

٢٩- فى بعض مناهج القياس، يتم استخدام سعر الخصم لتحديد القيمة الحالية لهامش الربح المستقبلى، ثم ينسب هامش الربح المشار إليه إلى فترات مختلفة باستخدام معادلة ما. وفى هذه المناهج يكون تأثير سعر الخصم على قياس الالتزامات تأثيراً غير مباشر، وعلى وجه الخصوص فإن استخدام سعر خصم أقل ملائمة يكون له أثر ضئيل أو يكاد يكون معدوم الأثر على قياس الالتزامات عند بدء ممارسة النشاط بينما انه فى بعض المناهج الأخرى فإن سعر الخصم يحدد قياس الالتزامات بصورة مباشرة. وفى الحالة الأخيرة وبسبب أن استخدام سعر خصم مرتبط بالعائد على الأصول يكون له أثر أكثر أهمية فانه من المستبعد أن تكون شركة التأمين قادرة على تجاوز الاحتمال المبين في الفقرة"٢٧".

محاسبة الظل

٣٠- فى بعض النماذج المحاسبية، يكون للأرباح أو الخسائر المحققة على أصول شركة التأمين أثر مباشر على قياس بعض أو كل من (أ) الالتزامات التأمينية، (ب) تكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة، (ج) الأصول المعنوية ذات الصلة، مثل تلك الوارد بيانها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢". ويجوز لشركة التأمين، ولكن لا يلزمها، ان تغير سياستها المحاسبية بحيث يؤثر الربح أو الخسارة المسجلة وغير المحققة على تلك القياسات بذات الطريقة التى تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة. ويتم إثبات التعديل الخاص بالالتزامات التأمينية (أو تكاليف الاقتناء المؤجلة أو الأصول المعنوية) ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى ويقتصر ذلك على حالة ما إذا كانت المكاسب أو الخسائر غير المحققة تم إثباتها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى. وأحياناً ما توصف هذه الممارسة بـ "محاسبة الظل".

عقود التأمين التى يتم اقتناؤها من خلال تجميع الأعمال أو نقل المحافظ التأمينية

٣١- التزاماً بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" يتعين على شركة التأمين، فى تاريخ الاقتناء، أن تقيس بالقيمة العادلة الالتزامات التأمينية التى يتم تحملها والأصول المخصصة التى يتم اقتنائها عند تجميع الأعمال. إلا انه يجوز لشركة التأمين، وليست ملزمة بذلك، أن تستخدم نموذجاً موسعاً يعمل على تقسيم القيمة العادلة لعقود التأمين المشتراة الى مكونين:

(أ) التزام يتم قياسه طبقاً للسياسات المحاسبية التى تتبعها شركة التأمين فيما يتصل بعقود التأمين التى تصدرها.

و (ب) أصل معنوى يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة للحقوق والالتزامات التأمينية المقتناه و (٢) المبلغ الوارد بيانه فى البند (أ).

ويكون القياس اللاحق لهذا الأصل متوافقاً مع قياس الالتزام التأمينى المتعلق به.

٣٢- يجوز لشركة التأمين التى تشترى محفظة من عقود التأمين ان تستخدم طريقة النموذج الموسع الوارد بيانها فى الفقرة "٣١".

٣٣- تستبعد الأصول المعنوية الوارد بيانها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢" من نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" إلا أن كلاً من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) ينطبق على قوائم العملاء وعلاقات العملاء التى تعبر عن التوقعات الخاصة بالعقود المستقبلية التى لا تعد جزءاً من حقوق التأمين التعاقدية والتزامات التأمين التعاقدية التى كانت قائمة فى تاريخ تجميع الأعمال أو نقل ملكية المحفظة التأمينية.

أشكال المشاركة الاختيارية

أشكال المشاركة الاختيارية فى عقود التأمين

٣٤- تتضمن بعض عقود التأمين شكلاً من أشكال المشاركة الاختيارية بالإضافة إلى ما يسمى "عنصر مضمون". وبالنسبة لشركة التأمين المصدرة لذلك العقد:

(أ) يجوز لها، ولكن لا يجب عليها، أن تقيد العنصر المضمون مستقلاً عن شكل المشاركة الاختيارية. وإذا لم تقم الشركة بقيد تلك العناصر على حدة عليها أن تبوب العقد برمته ضمن الالتزامات. أما إذا قامت بتبويب تلك العناصر كل على حدة، يجب عليها أن تبوب العنصر المضمون ضمن الالتزامات.

(ب) عليها إذا قامت بقيد شكل المشاركة الاختيارية مستقلاً عن العنصر المضمون أن تبوب ذلك الشكل إما ضمن الالتزامات أو على انه بند مستقل من بنود حقوق الملكية. ولا يحدد هذا المعيار كيفية تحديد مصدر العقد لما إذا كان الشكل المذكور يعد التزاماً أو حق ملكية. ويجوز لشركة التأمين أن تقسم الشكل المذكور الى جزء يعد التزام وجزء يعد حق ملكية، كما يجب عليها استخدام سياسة محاسبية موحدة للتعامل مع هذا التقسيم ولا يجوز لها أن تصنف ذلك الشكل على أنه فئة وسطية لا تنتمي لأي من الالتزامات أو حقوق الملكية.

(ج) يجوز لها قيد جميع أقساط التأمين التى تم استلامها كإيرادات بدون فصل أى جزء منها يتصل بمكون حقوق الملكية. ويتم قيد التغيرات الناتجة فى العنصر المضمون وفى الجزء المبوب ضمن الالتزامات من شكل المشاركة الاختيارية ضمن الأرباح أو الخسائر. وإذا تم تبويب شكل المشاركة الاختيارية كلياً أو جزئياً ضمن حقوق الملكية يجوز ان يتم عزو جزء من الأرباح أو الخسائر الى ذلك الشكل (بذات الطريقة التى يجوز بها عزو جزء منه إلى حقوق الأقلية) وتقوم شركة التأمين بإثبات الجزء المذكور من الأرباح أو الخسائر المتعلقة بمكونات حقوق الملكية الخاصة بشكل المشاركة الاختيارية كتخصيص للأرباح أو الخسائر وليس كمصروفات أو إيراد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية ").

(د) عليها إذا كان العقد يحتوي على مشتقات ضمنية داخل نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) أن يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على المشتقات الضمنية المذكورة.

(هـ) يجب عليها فى جميع الأحوال غير المبينة فى الفقرات من "١٤" إلى "٢٠" وفى البنود من (أ) الى (د) من الفقرة " ٣٤" أن تستمر فى تطبيق سياساتها المحاسبية القائمة على تلك العقود ما لم تغير تلك السياسات المحاسبية بحيث تلتزم بالفقرات من "٢١" الى "٣٠".

أشكال المشاركة الاختيارية فى الأدوات المالية

٣٥- تسري الشروط المنصوص عليها فى الفقرة "٣٤" أيضاً على الأدوات المالية التى تحتوي على أشكال المشاركة الاختيارية بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) إذا قامت شركة التأمين بتبويب شكل المشاركة الاختيارية برمته ضمن الالتزامات يجب عليها أن تطبق إختبار مدى كفاية الالتزامات الوارد فى الفقرات من "١٥" الى "١٩" على العقد برمته (أى على كل من العنصر المضمون وشكل المشاركة الاختيارية). ولا تلتزم الشركة بأن تحدد المبلغ الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على العنصر المضمون.

(ب) إذا قامت شركة التأمين بتبويب جزء من الشكل المذكور أو كله كبند مستقل من بنود حقوق الملكية فلا يجوز ان تكون الالتزامات المسجلة بالنسبة للعقد برمته أقل من قيمة المبلغ الذي من المفترض أن ينتج عن تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على العنصر المضمون ويتضمن ذلك المبلغ القيمة الاسمية لخيار التنازل عن العقد ولكن لا يجب ان يتضمن القيمة الزمنية إذا كانت الفقرة "٩" تعفى ذلك الخيار من القياس بالقيمة العادلة. ولا يجب على شركة التأمين أن تفصح عن المبلغ الذي كان من المفترض أن ينتج عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على العنصر المضمون كما أنها غير ملزمة بقيد هذا المبلغ بشكل مستقل. علاوة على ذلك، فإن الشركة ليست ملزمة بتحديد ذلك المبلغ إذا كان إجمالي الالتزامات المثبتة بالدفاتر أكبر من ذلك المبلغ بشكل واضح.

(ج) على الرغم من كون هذه العقود بمثابة أدوات مالية فانه يجوز لشركة التأمين أن تستمر فى قيد اقساط التأمينات الخاصة بتلك العقود ضمن بند الايرادات كما لها أن تستمر فى قيد الزيادة الناجمة فى القيمة الدفترية للالتزامات ضمن بند المصروفات.

الإفصاح

شرح المبالغ المعترف بها

٣٦- يجب على شركة التأمين الافصاح عن المعلومات التى تحدد وتفسر المبالغ الواردة فى قوائمها المالية الناشئة عن عقود التأمين.

٣٧- من أجل الالتزام بنص الفقرة "٣٦" يجب على شركة التأمين الإفصاح عما يلي:

(أ) سياساتها المحاسبية المطبقة على عقود التأمين وما يتصل بها من أصول والتزماتات وإيرادات ومصروفات.

و (ب) الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المسجلة (وإذا كانت الشركة تعرض قائمة بتدفقاتها النقدية مستخدمة الطريقة المباشرة، يجب ان تفصح عن التدفقات النقدية) الناتجة عن عقود التأمين. علاوة على ذلك إذا كانت شركة التأمين هى معيد التأمين الصادر فى عقد إعادة تأمين عليها الإفصاح عما يلي:

(١) الأرباح أو الخسائر المعترف بها ضمن الأرباح أو الخسائر عن شراء إعادة التأمين.

و (٢) إذا كان معيد التأمين الصادر يقوم بتأجيل واستهلاك الأرباح أو الخسائر الناشئة عن شراء إعادة التأمين فيتعين عليه الإفصاح عن قيمة الاستهلاك عن الفترة والجزء غير المستهلك فى بداية ونهاية الفترة.

و (ج) الطريقة المستخدمة فى تحديد الافتراضات ذات الأثر الهام على قياس المبالغ المعترف بها الوارد بيانها فى البند (ب). وعلى شركة التأمين – متى أمكن ذلك – أن تفصح عن قيم تلك الافتراضات.

و (د) أثر التغيرات فى الافتراضات المستخدمة فى قياس الأصول والالتزامات التأمينية بما يكشف بشكل مستقل عن أثر كل تغيير يكون له منفرداً تأثير هام على القوائم المالية.

و (هـ) تسوية التغيرات فى التزامات التأمين وأصول إعادة التأمين وما يتصل بها من تكاليف الاقتناء المؤجلة إن وجدت.

طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن عقود التأمين

٣٨- يجب على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التى تساعد مستخدمى قوائمها المالية على تقييم طبيعة ومدى الخطر الناتج عن عقود التأمين.

٣٩- التزاماً بما ورد فى الفقرة "٣٨" على شركة التأمين ان تفصح عما يلي:

(أ) أهدافها فى إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين وسياستها المتبعة لتخفيف حدة تلك المخاطر.

و (ب) ملغاة.

و (ج) معلومات بشأن مخاطر التأمين (قبل وبعد التخفيف من حدة المخاطر عن طريق إعادة التأمين) بما فى ذلك المعلومات الخاصة بما يلي:

(١) مدى حساسية الأرباح أو الخسائر وحقوق الملكية للتغيرات التى تطرأ على المتغيرات التى لها تأثير هام عليها.

(٢) تركز مخاطر التأمين بما في ذلك وصف لكيفية تحديد الإدارة لمثل هذا التركز ووصفاً للخاصية المشتركة التي تحدد كل تَركُز (على سبيل المثال نوع الحدث المؤمن عليه أو المنطقة الجغرافية أو العملة).

(٣) التعويضات الفعلية مقارنة بالتقديرات السابقة (أى تطور التعويضات) ويجب أن يرجع الإفصاح عن تطور التعويضات إلى الفترة التى نشأت فيها أول مطالبه هامة والتى لا يزال هناك شك فيما يتعلق بقيم وتوقيتات التعويضات المتعلقة بها، إلا أنه لا يلزم الرجوع لأكثر من عشرة أعوام. ولا تلتزم شركة التأمين بالإفصاح عن هذه المعلومات الخاصة بالمطالبات التى تم استجلاء عنصر الشك فى قيمتها وتوقيتاتها خلال سنة واحدة.

و (د) المعلومات الخاصة بمخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق التي تتطلبها الفقرات من "٣١" إلى "٤٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) إذا كانت عقود التأمين تقع فى نطاق ذلك المعيار. ومع هذا:

(١) لا يحتاج المؤمن إلى الإفصاح عن تحليل لتواريخ الاستحقاق والمطلوبة طبقاً للفقرة "٣٩ (أ) " من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) إذا أفصحت بدلاً من ذلك عن معلومات عن التوقيتات المتوقعة لصافي التدفقات النقدية الخارجة الناتجة عن الاعتراف بالتزامات التأمين. ويأخذ ذلك شكل تحليل للتوقيتات المتوقعة للمبالغ المعترف بها فى قائمة المركز المالي.

(٢) إذا استخدمت شركة التأمين طريقة بديلة لإدارة حساسية شروط السوق مثل تحليلات القيم الضمنية فيمكنها أستخدام تحليل الحساسية لإستيفاء المطلوب فى الفقرة "٤٠ (أ) " من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠). وعلى مثل شركة التأمين هذه أن تقدم الإفصاحات المطلوبة فى الفقرة "٤١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠).

و (هـ) معلومات بشأن التعرض لمخاطر سعر الفائدة ومخاطر السوق تحت بند المشتقات الضمنية التى يحتوي عليها عقد التأمين إذا لم تكن شركة التأمين ملزمة أو لم تقم بقياس المشتقات الضمنية بقيمتها العادلة.

٣٩أ – لتطبيق ما جاء فى الفقرة "٣٩ (ج) (١)" على شركة التأمين أن تفصح عن (أ) أو (ب) كالآتى:

(أ) تحليل حساسية يبين كيف كان الربح أو الخسارة وحقوق الملكية ستتأثر إذا كانت التغيرات فى الخطر المتغير ذي العلاقة من الممكن وقوعها فى نهاية الفترة المالية والطرق والافتراضات المستخدمة فى إعداد تحليل الحساسية. وأية تغيرات من الفترة السابقة تمت على هذه الطرق أو الافتراضات. ومع هذا فإذا استخدمت شركة تأمين طريقة بديلة لإدارة حساسية شروط السوق مثل تحليلات القيم الضمنية فيمكنها استيفاء هذا الطلب بالإفصاح عن تحليل الحساسية البديل والإفصاحات المطلوبة فى الفقرة "٤١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠).

(ب) معلومات نوعية عن الحساسية ومعلومات عن تلك الشروط الواردة فى عقود التأمين والتى لها تأثير هام على مبلغ وتوقيت وعدم التأكد الخاص بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤمن.

ملحق

تعريف عقد التأمين

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

ت١ – يعتبر هذا الملحق دليلاً لتعريف عقد التأمين، ويتناول الأمور التالية:

(أ) عبارة " الحدث المستقبلى غير المؤكد" (الفقرات من "ت٢" إلى "ت٤")

(ب) الدفع عينا (الفقرات من "ت٥" إلى "ت٧")

(ج) المخاطر التأمينية والمخاطر الأخرى (الفقرات من "ت٨" إلى "ت١٧")

(د) أمثلة عقود التأمين (الفقرات من "ت١٨" إلى "ت٢١")

(هـ) مخاطر التأمين الهامة (الفقرات من "ت٢٢" إلى "ت٢٨")

(و) تغيير مستوى الخطر التأمينى (الفقرتين "ت٢٩" و"ت٣٠")

الحدث المستقبلى غير المؤكد

ت٢ – عدم التأكد (أو المخاطرة) هو أساس عقد التأمين وبالتالي فإن أحد الأمور التالية يكون غير مؤكد عند بداية عقد التأمين:

(أ) ما إذا كان الحدث المؤمن منه سوف يقع

أو (ب) متى سوف يقع

أو (ج) مقدار ما ستدفعه شركة التأمين إذا وقع هذا الحدث.

ت٣ – يكون الحدث المؤمن منه فى بعض عقود التأمين هو أكتشاف الخسارة خلال مدة العقد، وحتى لونشأت الخسائر عن حدث تم قبل بداية العقد. وفى عقود التأمين الأخرى يكون الحدث المؤمن منه حدثاً يحصل خلال مدة العقد وإن تم اكتشاف الخسارة بعد انتهاء مدة العقد.

ت٤ – تغطى بعض عقود التأمين أحداثاً حدثت فعلاً إلا أن أثرها المادي لا يزال غير مؤكد ومثالها هو عقد إعادة التأمين الذي يغطى شركة التأمين المباشرة فى مواجهة التطور المعاكس للمطالبات التى تم إعلام حامل الوثيقة بها، ويكون الحدث المؤمن منه فى هذه العقودهو اكتشاف القيمة النهائية لهذه المطالبات.

الدفع العينى

ت٥ – تتطلب أو تسمح بعض عقود التأمين بأن يتم الدفع عيناً ومثال ذلك قيام شركة التأمين باستبدال المادة المسروقة بشكل مباشر بدلاً من دفع التعويض لحامل الوثيقة، والمثال الآخرهو أن تستخدم شركة التأمين مستشفى مملوك لها وطاقمه الطبى لتقديم الخدمات الطبية التى تغطيها العقود.

ت٦ – إن بعض عقود الخدمات ذات الأتعاب الثابتة والتى يعتمد فيها مستوى الخدمة على حدث غير مؤكد تلبى تعريف عقد التأمين فى هذا المعيار إلا أنها غير منظمة كعقود تأمين فى بعض الدول. ومثال ذلك عقد الصيانة الذي يوافق فيه مقدم الخدمة على إصلاح أداة معينة بعد تعطلها، ويستند بدل الخدمة الثابت على رقم متوقع من الأعطال إلا أنه لا يكون من المؤكد أن آلة ما ستتعطل. ويؤثر تعطل الأدوات بشكل معاكس على مالكها ويعوض العقد المالك (عيناً لا نقداً). والمثال الآخر هو عقد لخدمات تعطل السيارات حيث يوافق مقدم الخدمة فى مقابل مبلغ سنوى محدد على تقديم خدمات صيانة على الطرق أو قطر السيارة إلى مركز صيانة قريب حيث يوافق الأخير على إجراء التصليحات أو تغيير القطع.

ت ٧– إن تطبيق هذا المعيار على العقود المنصوص عليها فى الفقرة ب ٦ لن ينطوى فى الغالب على عبء يفوق تطبيق معايير المحاسبة المصرية التى كانت ستطبق لو كانت هذه العقود خارج نطاق هذا المعيار.

(أ) ليس من المحتمل أن يكون هناك التزامات مادية عن التعطل والعطب الذي سبق أن حصل.

(ب) إذا أنطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) فإن مقدم الخدمة سيعترف بالإيرادات بالرجوع إلى نسبة الإتمام (ويخضع ذلك أيضاَ إلى معايير أخرى محدده). وهذا التوجه مقبول أيضاً بموجب هذا المعيار والذي يسمح لمقدم الخدمة أن:

(١) يستمر فى سياساته المحاسبية الحالية لتلك العقود ما لم تتضمن ممارسات من تلك التى حظرتها الفقرة"١٤".

و (٢) أن يحسن من سياساته المحاسبية المطبقة إذا كان ذلك مسموحاً بموجب الفقرات من "٢٢"إلى "٣٠".

(ج) يدرس مقدم الخدمة ما إذا كانت تكلفة تلبية التزاماته التعاقدية لتقديم الخدمة تتجاوز الإيرادات التى تم الحصول عليها مقدماً، ومن أجل ذلك يقوم بتطبيق إختبار ملاءة الالتزامات الواردة فى الفقرات "١٥" إلى "١٩" من هذا المعيار. وإذا لم ينطبق هذا المعيار على هذه العقود فيطبق مقدم الخدمة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) من أجل تحديد ما إذا كانت هذه العقود محملة بخسارة.

(د) من المستبعد بالنسبة لهذه العقود أن تضيف متطلبات الإفصاح فى هذا المعيار أية إفصاحات جوهرية إلى تلك التى تتطلبها المعايير الأخرى.

التمييز بين مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى

ت٨ – يشير تعريف عقد التأمين إلى مخاطر التأمين والتى يعتبرها هذا المعيار مخاطر، خلافاً للمخاطر المالية، يتم نقلها من حامل العقد إلى شركة التأمين. إن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى المجازفة المالية دون وجود مخاطر تأمين حقيقية ليس عقد تأمين.

ت٩ – يتضمن تعريف المخاطر المالية فى قائمة تعريف المصطلحات على أنها قائمة من المتغيرات المالية وغير المالية وتتضمن هذه القائمة متغيرات غير مالية ليست محددة بأحد أطراف العقد كماهو الحال فى مؤشر خسائر الزلازل فى منطقة معينة أو مؤشر درجة الحرارة فى مدينة معينة، وهويستثنى المتغيرات غير المالية المحددة بأحد أطراف العقد كماهو الحال فى حصول أو عدم حصول حريق يؤدى إلى تلف أو تدمير أصول ذلك الطرف. كما أن مخاطرة تغير القيمة العادلة للأصول غير المالية ليست مخاطرة مالية إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس التغير فى سعر السوق بالنسبة لهذه الأصول فحسب (متغير مالي) بل أيضاً حالة أصول غير ملموسة محددة يحوزها أحد أطراف العقد (متغير غير مالي). وعلى سبيل المثال إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة يعرض الضامن إلى مخاطرة التغير فى الحالة المادية للسيارة فإن هذه المخاطرة هى مخاطرة تأمينية لا مخاطرة مالية.

ت١٠ – تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى مخاطر مالية بالإضافة إلى مخاطر التأمين الهامة. وعلى سبيل المثال فإن العديد من عقود التأمين على الحياة يضمن حداً أدنى من العائد لحامل الوثيقة (بما يخلق المخاطرة المالية) والمنفعة الملتزم بها بعد الوفاة والتى تتجاوز بشكل هام فى بعض الأحيان رصيد حساب حامل الوثيقة (بما يخلق مخاطرة تأمين فى شكل مخاطرة الوفاة). وتعتبر هذه العقود عقود تأمين

ت١١– بموجب بعض العقود ينشأ عن الحدث المؤمن منه التزام بدفع المبلغ المتصل بمؤشر السعر. إن مثل هذه العقود هى عقود تأمين بشرط أن يكون الدفع مشروطاً عندما يكون من الممكن أن يكون الحدث المؤمن منه هاماً. وعلى سبيل المثال فإن دخل سنوى مشروط مدى الحياة مرتبط بمؤشر غلاء المعيشة ينقل المخاطرة التأمينية لأن الدفع يصبح واجباً بسبب حدث غير محدد وهو بقاء المستفيد من الدخل السنوى على قيد الحياة. إن الإرتباط بمؤشر الأسعارهو عبارة عن مشتق خفي إلا أنه ينقل المخاطرة التأمينية. وإذا كان النقل الناتج للمخاطرة التأمينية هام فإن المشتق الضمنى يلبى تعريف عقد التأمين، وفى مثل هذه الحالة لا ينبغى أن يكون مستقلاً ويقاس بالقيمة العادلة (أنظر الفقرة "٧" من هذا المعيار).

ت١٢ – يشير تعريف مخاطر التأمين إلى المخاطر التى تقبل بها شركة التأمين من حامل الوثيقة. بكلمات أخرى مخاطرة التأمين هى مخاطرة موجودة سابقاً وقد انتقلت من حامل الوثيقة إلى شركة التأمين وبالتالي فإن المخاطرة الجديدة التى نشأت من العقد هى ليست مخاطرة تأمينية.

ت١٣ – يشير تعريف عقد التأمين إلى التأثير المعاكس على حامل الوثيقة. ولا يحدد التعريف ما تدفعه شركة التأمين بمبلغ يساوي التأثير المالي الذي ينطوى عليه الحدث المعاكس. وعلى سبيل المثال فإن التعريف لا يستثنى تغطية " الجديد مقابل القديم" التى تتضمن دفع مبلغ كاف لحامل الوثيقة للسماح باستبدال الأصل التالف بأصل جديد. وبطريقة مماثلة فإن التعريف لا يحدد ما يتم دفعه بموجب عقد تأمين على الحياة بالخسائر المالية التى تلحق بورثة المتوفى ولا يستبعد دفع المبالغ المحددة سلفاً مقابل الخسارة الناتجة عن الوفاة أو عن الحادث.

ت١٤ – تتطلب بعض العقود الدفع إذا وقع حدث معين غير مؤكد إلا انها لا تتطلب التأثير المعاكس على حامل الوثيقة كشرط مسبق للدفع. إن مثل هذا العقد ليس عقد تأمين وإن كان الحائز سيستخدم العقد من أجل التقليل من التعرض للأخطار المحتملة. وعلى سبيل المثال إذا استعمل حامل العقد مشتقاً للتحوط لمتغير غير مالي ذو علاقة مرتبط بالتدفقات النقدية من أصول المنشأة فإن المشتق ليس عقد تأمين لأن الدفعات ليست مشروطة على كون حامل العقد قد تأثر بشكل سلبي من إنخفاض التدفقات النقدية المتأتية من أصوله. وبالعكس فإن عقد التأمين يشير إلى حدث غير مؤكد الوقوع والذي بسببه يلحق بحامل الوثيقة تأثير سلبي بحيث يكون ذلك شرطاً مسبقاً للدفع. إن هذا الشرط التعاقدى المسبق لا يتطلب من شركة التأمين أن تتحقق ما إذا كان الحدث من الناحية العملية قد سبب التأثير المعاكس إلا أنه يسمح لشركة التأمين بالإمتناع عن الدفع إذا لم تكن مقتعنة بأن الحدث هو الذي سبب التأثير المعاكس.

ت١٥ – إن إنقضاء أو استمرار المخاطرة (أى مخاطرة أن يقوم الطرف الآخر بالإلغاء بشكل مبكر أو متأخر عن التاريخ الذي توقعته شركة التأمين عند تسعير العقد) لا يكون خطراً تأمينياً لأن الدفع إلى الطرف المقابل ليس مشروطاً على حدث مستقبلى غير مؤكد يؤثر بشكل سلبي على الطرف المقابل. وكذلك فإن مخاطر المصروفات (أى مخاطر الزيادات غير المتوقعة فى النفقات الإدارية المترافقة مع نفقات خدمة العقد فضلاً عن النفقات المتصلة بالحدث المؤمن منه) ليس مخاطرة تأمينية لكون الزيادة غير المتوقعة فى النفقات لا تؤثر بشكل معاكس على الطرف المقابل.

ت١٦ – بالتالي فإن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة منقضية أو مستمرة أو مخاطرة مصروفات لا يكون عقد تأمين ما لم يكن يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة تأمينية. إلا أنه وإذا كان مصدر العقد يقلل من المخاطر باللجوء إلى عقد ثان لنقل جزء من المخاطرة إلى طرف آخر فإن العقد الثانى يعرض هذا الطرف الآخر إلى مخاطرة تأمينية.

ت١٧ – لا يمكن لشركة تأمين أن تقبل مخاطر تأمين جوهرية من حامل الوثيقة إلا إذا كانت شركة التأمين مؤسسة منفصلة عن حامل الوثيقة. وفى حالة شركة التأمين التبادلى فإن المشارك فى هذا التأمين يقبل بالمخاطرة من كل حامل وثيقة ويقوم بتجميع هذه المخاطر، وعلى الرغم من أن حاملى الوثائق يتحملون هذه المخاطر المجمعة مجتمعين بصفتهم مالكين فإن المشارك لا يزال يعتبر أنه قد قبل المخاطرة التى تعتبر أساس عقد التأمين.

أمثلة لعقود التأمين

ت١٨ – فيما يلي أمثله لعقود تعتبر عقود تأمين وذلك إذا كان نقل مخاطر التأمين جوهرياً:

(أ) التأمين ضد السرقة أو تلف الممتلكات.

(ب) التأمين ضد المسؤولية عن المنتج، المسؤولية المهنية أو المدنية أو النفقات القانونية.

(ج) التأمين على الحياة وترتيبات الجنازة المدفوعة مسبقاً (مع أن الوفاة حدث محقق إلا أنه من غير المؤكد متى سيحصل أو كماهو الحال فى بعض عقود التأمين ليس مؤكداً ما إذا كانت الوفاة ستقع خلال المدة التى يغطيها عقد التأمين).

(د) الرواتب العمرية الطارئة مدى الحياة ورواتب التقاعد (أى العقود التى تنص على التعويض عن حدث مستقبلى مؤكد أى – بقاء المؤمن أو المتقاعد على قيد الحياة – لمساعدة المؤمن له أو المتقاعد فى المحافظة على مستوى معين من المعيشة والذي بغير ذلك سيؤثر سلبياً عليه ببقائه على قيد الحياة.

(هـ) الإعاقة والتغطية الطبية.

(و) ضمانات الكفالة وضمانات الأمانة وضمانات حسن التنفيذ وضمانات العطاءات (العقود التى تنص على التعويض فى حال عدم قيام الطرف الآخر بتنفيذ التزام تعاقدى، على سبيل المثال الالتزام بإقامة بناء).

(ز) تأمين الدين الذي يتضمن دفع مبلغ معين لتعويض حامل الوثيقة عن خسارة تكبدها بسبب مدين لم يقم بالدفع فى ميعاد الاستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين. ويمكن لهذه العقود أن تتخذ أشكالاً قانونية عديدة كالكفالة المالية أو خطاب

الضمان أو منتج مشتق لتعثر المدين أو عقد التأمين، غير أنه بالرغم أن هذه العقود تلبى تعريف عقد التأمين فإنها تلبى كذلك تعريف عقد الضمان المالي فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) وهى ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) وليس هذا المعيار (راجع الفقرة "٤ (د) ") ، وبالرغم من ذلك إذا أكدت فى السابق الجهة المصدرة لعقود الضمان المالي أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين واستخدمت المحاسبة التى تنطبق على عقود التأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) أو هذا المعيار على عقود الضمان المالي هذه.

(ح) ضمان المنتجات: تقع ضمانات المنتجات التى تصدر من طرف آخر بشأن البضائع التى يبيعها المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة ضمن نطاق هذا المعيار إلا أن الضمانات التى يتم إصدارها مباشرة من قبل المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تقع خارج هذا النطاق لكونها ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨).

(ط) تأمين الملكية (أى تأمين ضد اكتشاف عيوب فى ملكية الأرض ولم تكن هذه العيوب ظاهرة عند تحرير عقد التأمين)، وفى هذه الحالة يكون الحدث المؤمن منه هو اكتشاف العيوب فى الملكية لا العيوب ذاتها.

(ى) المساعدة فى السفر (التعويض النقدى أو العينى لحامل الوثيقة عن الخسائر التى يتكبدها خلال السفر). وتتناول الفقرتان "ت٦" و"ت٧" بعض العقود من هذا النوع.

(ك) سندات الكوارث التى تنص على تخفيض الدفعات أو الفوائد أو كليهما من حيث المبدأ فى حال تحقق حدث معين يلحق تأثيراث معاكساً بمصدر السند (ما لم يكن الحدث المحدد لا يخلق مخاطرة تأمينية هامة، ومثال ذلك هو حدوث تغيير فى معدل الفائدة أوسعر صرف العملة الأجنبية).

(ل) التبادلات التأمينية وسائر العقود التى تتطلب الدفع على أساس التغيير فى المناخ أو التغيير الجيولوجى أو المتغيرات المادية الأخرى المحددة لأحد أطراف العقد.

(م) عقود إعادة التأمين.

ت١٩ – لا تعتبر الأمثلة التالية عقود تأمين:

(أ) عقود الاستثمار التى تأخذ قانونياً شكل عقود التأمين إلا أنها لا تعرض شركة التأمين لمخاطر تأمين هامة مثل عقود التأمين على الحياة التى لا تتحمل فيها شركة التأمين مخاطرة وفاة كبيرة (وهذه العقود هى أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات، راجع الفقرتين "ت٢٠" و"ت٢١")

(ب) العقود التى تأخذ شكل عقود التأمين لكنها تنقل كافة مخاطر التأمين الهامة إلى حامل الوثيقة من خلال أساليب نافذة وغير قابلة للإلغاء تحدد الدفعات المستقبلية التى يتحملها حامل الوثيقة كنتيجة مباشرة للخسائر المؤمن منها ومثالها بعض عقود إعادة التأمين المالية أو العقود الجماعية (تكون هذه العقود عادة أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات (راجع الفقرتين " ت٢٠" و"ت٢١").

(ج) التأمين الذاتى أى الاحتفاظ بالمخاطر التى يمكن تغطيتها بالتأمين (حيث لا يوجد هناك عقد تأمين كون الأمر لاينطوى على اتفاق مع طرف آخر).

(د) العقود (كعقود المقامرة) التى تتطلب الدفع فى حال حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب – كشرط تعاقدى مسبق للدفع – أن يؤثر الحدث تأثيراُ معاكساً على حامل الوثيقة. إلا أن هذا لا يستثنى تفاصيل الدفع المعدة مسبقاً من تحديد الخسائر الناتجة عن حدث معين كوفاة أو حادث (راجع أيضاً الفقرة "ت١٣").

(هـ) المشتقات التى تعرض أحد الأطراف لمخاطرة مالية غير تأمينية لكونها تتطلب من ذلك الطرف أن يقوم بالدفع الذي لا يستند إلا على التغيير فى واحد أو أكثر من العوامل التالية:

معدلات الفائدة المحددة، سعر الورقة المالية أو السلعة، سعر صرف العملة الأجنبية، مؤشر الأسعار، أو معدل أو معامل أو مؤشر الدين، أو أى متغير آخر بشرط أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لطرف العقد فى حالة المتغير غير المالي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)).

(و) عقود الضمانات المالية (أو خطابات الضمان أو المنتج المشتق لتعثر المدين أو عقد تأمين الدين الذي يتطلب الدفع، حتى وإن لم تلحق خسارة بحامل الوثيقة بسبب عدم قيام المدين بالدفع فى تاريخ الاستحقاق (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)).

(ز) العقود التى تتطلب الدفع على أساس متغير مناخى أو جيولوجى أو مادي لا يخص طرف معين فى العقد (توصف شيوعاً بالمشتقات المناخية).

(ح) سندات الكوارث التى تنص على دفعات مخفضة من المبلغ الأصلى أو الفائدة أو كلاهما على أساس متغير مناخى أو جيولوجى أو متغير فيزيائى آخر لا يخص طرف معين فى العقد.

ت٢٠ – إذا نشأ عن العقود الموصوفة فى الفقرة "ت١٩" أصول والتزماتات مالية تكون هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) مما يعنى من بين أمور أخرى أن أطراف العقد قد طبقوا ما يسمى بمحاسبة الودائع التى تتضمن ما يلي:

(أ) أن يعترف أحد الأطراف بالمقابل الذي يتم الحصول عليه كالتزام مالي وليس كإيراد.

(ب) أن يعترف الطرف الآخر بالمقابل المدفوع كأصل مالي وليس كمصروف.

ت٢١ – إذا لم ينشأ عن العقود الواردة فى الفقرات "ت١٩" أصول والتزماتات مالية فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) ينطبق عليها. ويقضى المعيار (٤٨) بأن الإيرادات المرتبطة بمعاملة تتضمن تقديم الخدمات يتم الاعتراف بها بالرجوع إلى نسبة إتمام المعاملة إذا كان من الممكن تقدير ناتج المعاملة بشكل يمكن الاعتماد عليه.

مخاطر التأمين الهامة

ت٢٢ – لا يكون العقد عقد تأمين إلا إذا نقل مخاطر التأمين الهامة. وتتناول الفقرات من "ت٨" إلى "ت٢١" مخاطر التأمين وتتناول الفقرات التالية ما إذا كانت مخاطر التأمين هامة أم لا.

ت٢٣ – لا تكون مخاطر التأمين هامة إلا إذا كان من شأن الحدث المؤمن منه أن يؤدى بشركة التأمين إلى دفع مزايا هامة إضافية بأى صورة كانت باستثناء المعاملات التى تفتقد للمضمون التجارى (أى التى تكون ضعيفة الأثر على اقتصاديات المعاملة). وإذا كانت المنافع الهامة الإضافية واجبة الأداء فى المعاملات ذات المضمون التجارى فإن الشرط الوارد فى الجملة السابقة يمكن تحقيقه حتى وإن كان الحدث المؤمن منه بعيد الإحتمال أو إذا كانت القيمة الحالية (أى المرجحة الاحتمال) للتدفقات النقدية الطارئة تشكل جزءاً صغيراً من القيمة المتوقعة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية الباقية.

ت٢٤ – تشير المزايا الإضافية الواردة فى الفقرة "ت٢٣" إلى المبالغ التى تتجاوز تلك التى كانت سوف تستحق فى حال حصول الحدث المؤمن منه (باستثناء تصور عدم وجود مضمون تجارى). وتتضمن هذه المبالغ الإضافية نفقات التعامل مع المطالبات وتقديرها إلا أنها لا تشمل ما يلي:

(أ) الخسارة من إمكانية محاسبة حامل الوثيقة عن الخدمات المستقبلية. وعلى سبيل المثال فإن عقد التأمين على الحياة المتصل بالاستثمار، أو وفاة حامل الوثيقة يعنى أن شركة التأمين سوف لن تتمكن من ممارسة خدمات إدارة الأستثمار وأن تتقاضى

مقابلاً عنها، إلا أن هذه الخسارة الإقتصادية لشركة التأمين لا تعكس المخاطرة التأمينية تماماً كما لا يتحمل مدير الصندوق التبادلى مخاطر تأمينية فيما يتعلق بالوفاة المحتملة للعميل، وبالتالي فإن الخسارة المحتملة لأتعاب الأستثمار المستقبلى ليست ذات صلة عند تقدير مخاطر التأمين التى انتقلت من خلال العقد.

(ب) التنازل بسبب الوفاة عن الأعباء التى كانت ستترتب على الإلغاء أو التنازل وذلك لكون العقد قد أنشأ هذه الأعباء، حيث أن التنازل عن هذه الأعباء لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقاً، إلا أنه ليس ذى صلة عند تقييم مقدار المخاطر التأمينية التى ينقلها العقد.

(ج) الدفع المشروط بحدث لا يؤدى إلى خسائر جسيمة لحامل العقد. على سبيل المثال فى حالة العقد الذي يتطلب من شركة التأمين أن تدفع مليون جنيه إذا أدى التلف المادي لأصل إلى خسارة غير جسيمة للحائز قد تكون جنيه واحد وفى هذا العقد فإن الحائز ينقل إلى شركة التأمين المخاطرة غير الجسيمة المتمثلة بخسارة جنيه واحد وفى نفس الوقت فإن العقد ينشئ مخاطرة غير تأمينية تتمثل بأن شركة التأمين ستدفع ٩٩٩,٩٩٩ جنيه فى حال حصول الحدث المحدد. ولأن شركة التأمين لا تقبل مخاطر التأمين الهامة من الحائز فإن هذا العقد لا يكون عقد تأمين.

(د) استعادات إعادة التأمين المحتملة، حيث تحاسبها شركة التأمين بشكل منفصل.

ت٢٥ – على شركة التأمين أن تقيم مدى أهمية مخاطر التأمين لكل عقد على حدة بالرجوع إلى طبيعة البيانات المالية(*) إلا أن المخاطر التأمينية قد تكون جسيمة حتى وإن كان ثمة إحتمال بسيط للخسائر المادية لكامل مجموعة من العقود، إن التقييم لكل عقد على حدة يسهل تصنيف العقد كعقد تأمين، إلا انه وفى حالة مجموعة من العقود الصغيرة المتجانسة والمعروف تكونها من عقود تنقل كامل المخاطرة التأمينية فلا يكون على شركة التأمين أن تفحص كل عقد من المجموعة للوصول إلى عدد قليل من العقود غير المشتقة التى تنقل مخاطر التأمين غير الهامة.

(*) لهذه الغاية فإن العقود التى يتم الدخول بها بشكل متزامن مع طرف مقابل فرد (أو العقود المتكافلة) تشكل عقداً واحداً.

ت٢٦ – يتبع الفقرات من "ت٢٣" إلى "ت٢٥" أنه إذا كان العقد ينص على دفع مبلغ عند الوفاة يتجاوز المبلغ المستحق فى حال البقاء على قيد الحياة فإن هذا العقد عقد التأمين ما لم يكن المبلغ المستحق عند الوفاة غير هام (يقيم بالرجوع إلى العقد لا إلى مجموعة العقود). وكما تبين الفقرة "ت٢٤ (ب) " فإن التنازل عند الوفاة عن الإلغاء أو التخلى عن التغييرات لايدخل فى التقييم إذا كان هذا التنازل لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودةسلفاً وبالمثل فإن العقد السنوى الذي يدفع بموجبه مبالغ معتادة على مدى باقى حياة حامل الوثيقة هو عقد تأمين ما لم يكن إجمالي دفعات الحياة الطارئة غير هام.

ت٢٧ – تشير الفقرة "ت٢٣" إلى مزايا إضافية قد تتضمن شرط دفع المزايا بشكل سابق فى حال حصول الحدث المؤمن منه سابقاً وإلى أن الدفع لم يتم تحديده بالنظر إلى القيمة الزمنية للنقود، ومثال ذلك هو التأمين مدى الحياة مقابل مبلغ محدد (بعبارة أخرى التأمين الذي يتضمن دفع مبلغ عند الوفاة متى توفى حامل الوثيقة دون وجود تاريخ انتهاء لهذه التغطية). إذ من المؤكد أن حامل الوثيقة سيتوفى إلا أن موعد الوفاة غير معروف، حيث ستلحق خسارة بشركة التأمين على هذه العقود المنفردة فى حالة وفاة حامل الوثيقة مبكراً حتى وإن لم يكن هناك خسارة إجمالية على كامل مجموعة العقود.

ت٢٨ – إن لم يكن عقد التأمين مقسوماً إلى مكون إيداعى ومكون تأمينى فإن أهيمة نقل المخاطر التأمينية يتم تقييمها بالرجوع إلى المكون التأمينى. ويتم تقييم أهمية المخاطر التأمينية التى يتم نقلها من خلال مشتق ضمنى بالرجوع إلى المشتق الضمنى.

تغيير مستوى المخاطرة التأمينية

ت٢٩ – لا تنقل بعض عقود التأمين أية مخاطر تأمين لشركة التأمين من البداية على الرغم من أنها تنقل المخاطرة التأمينية فى وقت لاحق. فعلى سبيل المثال إن عقداً يوفر عائداً استثمارياً معيناً ويتضمن خياراً يمنح حامل الوثيقة حق أستعمال عوائد الأستثمار عند الاستحقاق لشراء وثيقة دخل سنوى مشروط مدى الحياة لصالح مؤمنين آخرين مقابل النسب السنوية الحالية التى تتقاضاها شركة التأمين عندما يمارس حامل الوثيقة هذا الخيار. ولاينقل العقد أى مخاطر تأمينية إلى شركة التأمين حتى يتم اللجوء إلى هذا الخيار حيث تظل شركة التأمين حرة فى التسعير السنوى على الأسس التى تعكس المخاطرة التأمينية التى تنتقل إليها فى ذلك الوقت. إلا أنه إذا حدد العقد نسبة سنوية (أو أساساً لتحديدها) فإن العقد ينقل المخاطرة التأمينية إلى شركة التأمين من البداية.

ت٣٠ – إن العقد الذي يعتبر عقد تأمين يبقى عقد تأمين إلى حين إنجاز أو انتهاء كافة الحقوق والالتزامات.